

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO

Mención en Derecho Tributario

**ANALISIS DE LA ACTUACION DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL
RECURSO DE REVISION ACTUALMENTE VIGENTE
EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

Autora: Dra. Katty Mishell Muñoz Vaca

2007

Tutor: Dr. José Vicente Troya Jaramillo

Quito – Ecuador

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

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

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

.....
Dra. Katty Mishell Muñoz Vaca
26 de septiembre de 2007

RESUMEN

Esta tesis se divide en tres capítulos que buscan englobar en forma sucinta, pero profunda, cómo actúan los órganos de la administración tributaria central en el trámite del recurso de revisión, tal como se encuentra previsto en nuestra legislación actual.

Para ello, en el Capítulo I se abordarán los aspectos teórico-jurídicos de los actos administrativos, propendiendo a definir cuáles de estos son susceptibles de ser revisados. Posteriormente, dentro del mismo primer capítulo, se analizará a los recursos administrativos en general, pero enfocándonos en el recurso de revisión en particular.

En el Capítulo II, nos centraremos en el estudio del marco jurídico del recurso de revisión en el Ecuador, relacionándolo, en primer lugar, con los principios constitucionales que rigen el sistema tributario ecuatoriano; continuaremos con el análisis del tratamiento que recibe este mecanismo legal dentro del Código Tributario y en otras normas que le son aplicables, especialmente aquellas que se relacionan con los cuerpos legales que norman a cada una de las instituciones de la administración tributaria central. Finalmente, se analizarán precedentes jurisprudenciales que abordan importantes temas referentes a esta tesis.

En el Capítulo III se analiza ya en forma central el tema medular de esta tesis, esto es, la actuación de la administración tributaria en el recurso de revisión.

En las conclusiones y recomendaciones se expresa el criterio de quien escribe el presente trabajo investigativo, con el que se persigue como fin el conseguir un instrumento de análisis, estudio y crítica también, por parte de abogados y estudiantes interesados en el derecho tributario.

Dedicatoria

A Dios, principio y fin de mi existencia.

A mis padres y hermanos, esencia de mi ser.

A mi futuro esposo, Francisco, mi alma gemela.

Sin Uds. no habría sido posible esta tesis.

Agradecimiento

*Al maestro, Dr. José Vicente Troya Jaramillo,
por su apoyo, guía y erudición.*

*Al Sr. Roberto Sevilla Vásquez,
por su afecto, consejo y aliento.*

*A la Ab. Carmen Amalia Simone,
por su contribución y consejo.*

*A la Dra. Dunia Martínez,
por su ayuda y respaldo.*

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
INTRODUCCIÓN.....	7
ANÁLISIS DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL RECURSO DE REVISIÓN ACTUALMENTE VIGENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO.....	10
CAPÍTULO I.....	10
ASPECTOS TEÓRICO – JURÍDICOS DE LOS ACTOS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	10
1. DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	10
1.1. Concepto.....	11
1.2. Naturaleza jurídica del acto administrativo.....	13
1.3. Clasificación	17
2. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN GENERAL.....	24
2.1 Concepto.....	25
2.2. Naturaleza jurídica.....	27
2.3. Clases.....	28
2.4. Evolución histórica.....	30
CAPÍTULO II.....	36
MARCO JURÍDICO DEL RECURSO DE REVISIÓN.....	36
1. Generalidades	36
2. Análisis constitucional del recurso de revisión	37
2.1. Principios constitucionales tributarios.....	39
2.1.1. La potestad tributaria.....	41
2.1.2. El principio de legalidad.....	47
2.1.3. Principio de igualdad.....	51
3. Tratamiento jurídico en el Código Tributario Ecuatoriano	56
4. Otras normas aplicables.....	58
4.1. Ley de Creación del SRI.....	60
4.2. Reglamento Orgánico Funcional de SRI.....	61
4.3. Ley Orgánica de Aduanas	62
4.4. Reglamento Orgánico Funcional de Aduanas	63
5. Análisis de precedentes jurisprudenciales sobre el recurso de revisión.....	64

CAPÍTULO III.....	67
ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL.....	67
1. De la Administración Tributaria.....	67
1.1. Definición y concepto.....	67
1.2. Régimen jurídico	69
1.2.1. El Servicio de Rentas Internas.....	71
1.2.2. Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE	72
1.3. Atribuciones y limitaciones	73
2. Trámite del recurso de revisión	79
2.2. Sustanciación.....	84
2.2.1. Autoridades competentes.....	84
2.2.2. Insinuación del recurso de revisión	85
2.2.3. Actuación de la administración tributaria central en el recurso de revisión.....	87
2.2.4. Plazos del recurso de revisión	90
2.2.5. Resolución	90
2.3. Improcedencia del recurso de revisión	94
2.3.1. Causales	94
2.3.1.Repercusión de la improcedencia.....	95
3. Del silencio administrativo.....	97
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	100
BIBLIOGRAFÍA.....	104

INTRODUCCIÓN

La presente tesis denominada “ANÁLISIS DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL RECURSO DE REVISIÓN ACTUALMENTE VIGENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO” se constituye en un trabajo investigativo que responde a la pregunta de: *¿Cómo actúa la administración tributaria central ecuatoriana una vez que el contribuyente ha insinuado ante ella el recurso de revisión?*

Este trabajo investigativo surge con el objetivo de establecer y determinar la importancia de la actuación de la administración tributaria central una vez que se ha insinuado o se ha iniciado un recurso de revisión, en aplicación de la facultad revisora de los actos administrativos que de ella emanan.

Aún más, esta tesis busca delimitar un marco jurídico-conceptual respecto al recurso extraordinario de revisión, que en el Ecuador no ha sido tratado con profundidad ni por los jurisconsultos ni por nuestro ordenamiento jurídico, lo que ha hecho que se detecten vacíos legales o conceptuales –principales limitantes de este trabajo-, por lo que esta tesis buscará facilitar al lector la aproximación a este recurso y a la manera como los organismos que conforman la administración tributaria central, esto es, el Servicio de Rentas Internas y la Corporación Aduanera Ecuatoriana, lo tramitan y actúan respecto al mismo, realizando una crítica sobre sus errores, pero también enfatizando sus aciertos.

Resultará muy atractivo para quien revise esta tesis, relacionar la trascendencia de la actuación de la administración tributaria central con la tutela efectiva y real de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes que hayan insinuado este recurso, analizando el conflicto que se genera para la propia administración, en el hecho de que esta se convierta en juzgador y juzgado dentro de este recurso extraordinario y facultativo para la máxima autoridad de la administración.

La información para el desarrollo de este trabajo investigativo, se reunió mediante el acopio, estudio y revisión de las fuentes bibliográficas o de jurisprudencias que han tratado en general los recursos administrativos y particularmente el recurso de revisión, aún más circunscrito al ámbito de la administración tributaria central, pero también el análisis casuístico del perfeccionamiento de este importante mecanismo legal.

En el desarrollo de la presente tesis se examinarán en primer lugar, los aspectos teórico-jurídicos de los recursos administrativos en general (Capítulo I), se realizará un análisis del marco jurídico de este recurso en nuestro país (Capítulo II); y, se establecerán los principales aspectos y consideraciones que deben realizarse con relación a cada una de las causales contempladas por nuestra legislación para aceptar a trámite un recurso de revisión, posterior al estudio de la forma en que actúa la administración tributaria central ((Capítulo III)), propendiendo a la imparcialidad en los criterios que al respecto se han vertido, pero profundizando en los aciertos y falencias de las actuaciones administrativas en estos trámites, así como realizando críticas, conclusiones y recomendaciones a las normas legales que rigen el trámite del recurso de revisión.

La relevancia social de esta tesis se fundamenta en la trascendencia jurídica del recurso de revisión, en la forma en que está previsto en nuestro ordenamiento legal, pero

sobretudo en cómo se lo aplica en el mundo pragmático del derecho, convirtiéndose para los abogados profesionales, en una importantísima herramienta para el cumplimiento y tutela de los derechos consagrados en la Constitución Política de la República y en demás normas de inferior jerarquía; y, para el común de los individuos que bajo especiales circunstancias actúa como sujeto pasivo frente a la administración, lo que determina su gran responsabilidad.

Desde el punto de vista académico, este trabajo investigativo aborda el recurso extraordinario de revisión, no sólo conceptualmente, como se ha hecho hasta ahora por parte de algunos estudiosos del derecho, sino que en él se plasma el resultado de una investigación respecto a la actuación, que en el mundo real, realiza la administración tributaria central –el SRI y la CAE- en el proceso de la tramitación de este recurso, por lo que aspiro a que quien proceda a la lectura de esta tesis, encuentre en ella una valiosa herramienta para el conocimiento del derecho tributario en nuestro país.

**ANÁLISIS DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
CENTRAL EN EL RECURSO DE REVISIÓN ACTUALMENTE VIGENTE EN
EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

CAPÍTULO I

**ASPECTOS TEÓRICO – JURÍDICOS DE LOS ACTOS Y RECURSOS
ADMINISTRATIVOS**

En este aspecto, las semejanzas entre el derecho tributario y el derecho administrativo, con contadas excepciones -a las que haremos referencia en el desarrollo del presente trabajo investigativo- no solo que son imperceptibles, sino que en las distintas legislaciones es muy fácil encontrar “orígenes tributarios en el contencioso administrativo”¹.

De ahí que, si bien quien escribe esta tesis, procurará encaminar las definiciones y conceptos presentados en este capítulo, hacia el ámbito estrictamente tributario, debido a la consideración antes realizada, el lector podría encontrarse ante un escenario eminentemente administrativo, el cual sin duda, le servirá como introducción al tema de esta investigación.

1. DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Tal como veremos durante el desarrollo de la presente tesis, el recurso de revisión surte sus efectos jurídicos sobre actos firmes y ejecutoriados emanados de la administración, en el caso que nos ocupa, de la tributaria central, por lo que he

¹ SERRERA, P.L., *Lo económico administrativo: historia y ámbito*, Sevilla – España, 1966, pág. 19.

considerado realizar un sucinto análisis teórico de los actos administrativos tratando de introducir al lector dentro del rol que desempeña esta institución jurídica con relación a los efectos jurídicos del recurso de revisión y como manifestación inicial de la actuación de la administración tributaria central.

1.1. Concepto

Existen tantos conceptos de acto administrativo como tratadistas en esta área, aunque la mayoría son concordantes entre sí. Para fines del presente trabajo he estimado citar los siguientes que considero son los más completos e inteligibles:

Rafael Bielsa señala que el acto administrativo “es la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en el ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes, e intereses, de las entidades administrativas o de los particulares de ellas”².

Por su parte, Miguel Acosta Romero, dando un concepto que desde mi punto de vista es bastante completo y didáctico, define al acto administrativo “como una manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de autoridad administrativa competente en el ejercicio de la potestad pública”³.

Así mismo, compilando los elementos constitutivos del acto administrativo, el tratadista Luis Humberto Delgadillo, establece que: “el acto administrativo es una declaración unilateral de voluntad, conocimiento o juicio de un órgano administrativo,

² BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, 4ta. Edición, Tomo 1, Buenos Aires, 1947.

³ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 11ra. Edición, Editorial Porrúa, México, 1993, pág. 718.

realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos en forma concreta”⁴.

Dromi define al acto administrativo como “toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa”⁵.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico vigente, encontramos la definición de acto administrativo en el Art. 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, que señala textualmente: “Acto administrativo.-Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.”

De los conceptos citados, podemos advertir que en cada uno de ellos se repiten los mismos elementos esenciales del acto administrativo, los cuales podemos enumerar de la siguiente manera:

- Declaración.
- Voluntad.
- Unilateralidad.
- Ejercicio administrativo.
- Procura efectos jurídicos en forma inmediata y directa.

⁴ DELGADILLO, Luis Humberto, *Compendio de Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1997 pág. 256.

⁵ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 7ma. Edición, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, pág. 161.

1.2. Naturaleza jurídica del acto administrativo

Una vez que ya contamos con una definición de acto administrativo, ésta nos permite adentrarnos en el análisis de la naturaleza jurídica del mismo, la misma que viene dada en función de su eficacia.

En el momento en que decimos que un acto administrativo existe, pues ha emanado de la administración, generalmente éste producirá sus efectos jurídicos, los cuales, como sabemos por regla general, serán aplicados para lo futuro, en aplicación del principio de la no retroactividad, salvo que especialmente se establezca otra fecha o como en el caso excepcional de que se conceda un recurso de revisión, en que estaríamos hablando de una eficacia retroactiva, siempre que los “supuestos de hecho necesarios existieran a la fecha que se retrotrae la eficacia del acto”.⁶

En este tema se hace necesario establecer que la eficacia de los actos administrativos estará siempre “encaminada a producir efectos jurídicos, por lo tanto se colige que la eficacia del acto comporta elementos de hecho, pues una decisión administrativa adoptada de conformidad con el ordenamiento jurídico superior, cobijada por presunción de constitucionalidad y de legalidad, puede constituir un acto administrativo perfecto pero ineficaz. Así mismo, una decisión viciada de nulidad por no

⁶ RIBADENEIRA VASQUEZ, Diego, MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005, pág. 193.

cumplir con todos los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico superior, puede llegar a producir efectos por no haber sido acatada oportunamente”⁷.

Respecto a las consideraciones jurídicas realizadas, podemos adelantarnos al tema siguiente y definir algunas tipologías de acto administrativo según el orden tributario, más no siempre en el orden administrativo, en que denominamos:

- Acto **eficaz**, al que produce efectos respecto de un determinado contribuyente o particular por su notificación.
- Acto **válido**, porque se ha emitido por autoridad competente o por haberse observado los requisitos de trámite siempre que no hayan causado indefensión.
- Acto **nulo**, por vicios de competencia o de trámite.
- Acto **anulable**, porque no guarda conformidad con la norma o los hechos, generalmente en el ámbito tributario no los denominamos ineficaces.

Por otro lado, se puede afirmar que el principio de validez de los actos administrativos tributarios, lleva implícita la presunción de legitimidad, que se basa en el conocido axioma jurídico de que *“Todo acto administrativo que sea perfecto y eficaz se presume legítimo”*.

Tanto la presunción de legitimidad como la de legalidad de los actos administrativos, en este caso, de los emanados de la administración tributaria, solo podrán ser consideradas como un atributo *sine qua non* de ésta siempre y cuando vaya

⁷ RIBADENEIRA VASQUEZ, Diego, MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005, pág. 194.

demostrando en cada acto la aplicación de estos principios. Así, José Luis Perez de Ayala y Eusebio González expresan que:

“la presunción de legalidad del obrar de la administración se resuelve ante cada acto administrativo tributario concreto en una cuestión de pura técnica jurídica, consistente en determinar qué actos son legalmente válidos y cuales no. De suerte, que, siendo en el ámbito del Derecho Público la regla general la anulabilidad de los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, parece coherente atribuir a la Administración el beneficio de una presunción que responde al normal desenvolvimiento de sus actuaciones, al tiempo que no desampara al administrado, toda vez que la Administración tendrá que probar el hecho base de la presunción mediante la aportación de la oportuna prueba en contrario.⁸”

Con relación específicamente a los actos administrativos y no a los actos normativos de la administración podemos realizar las siguientes puntualizaciones:

- La legitimidad de la administración se da por su conformidad con el orden normativo en cuanto actúa, es decir, determina y liquida tributo, además de recaudarlos.
- En consecuencia, acto o procedimiento legítimos son aquellos conformes a las normas.
- Los actos administrativos **constitucionales** son aquellos conformes con la Constitución. En este punto se puede resaltar como una novedad

⁸ PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991.

dentro de la legislación ecuatoriana, que a la fecha ya existen casos en que el Tribunal Constitucional ha conocido acciones de inconstitucionalidad contra los actos administrativos, incluso de naturaleza estrictamente tributaria.

- Los actos administrativos **ilegales** son aquellos que se han emitido con infracción de normas legales u otras de menor rango, por ejemplo, los reglamentos u ordenanzas de reglamentación.
- Los actos administrativos además, deben ser conformes con los hechos, lo contrario son: no tanto ilegítimos, o inconstitucionales o ilegales, cuanto injustos o inequitativos.

En este aspecto, nuestro Código Tributario en su Art. 82 señala taxativamente que: “Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados...”

Con relación a la ejecutoriedad, este artículo sienta las bases para establecer que los actos administrativos emanados de la administración tributaria se ejecutarán sin el auxilio de ningún tercero y ahí precisamente radica para mí la importancia del ejercicio de la facultad revisora de la administración y la necesidad imperiosa de que sus actuaciones estén apegadas a Derecho, pues en este caso específico, ésta actúa como “juez y parte”.

Por ello, a manera de conclusión debemos indicar que obviamente se presume la legitimidad y la legalidad, así como la ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios y es al interesado a quien le corresponde desvanecerlas por la vía administrativa y/o contenciosa tributaria.

1.3. Clasificación

Doctrinariamente existen diferentes formas de clasificar a los actos administrativos, pero según lo señala el tratadista Enrique Sayagués citado por Toscano Soria en su obra “Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia Tributaria”, estas diversas clasificaciones no son excluyentes sino complementarias.

Centrándonos en el ámbito de la presente tesis, he considerado importante citar la siguiente clasificación de acto administrativo, que se generalmente se desarrollan en el ámbito tributario con su respectiva ejemplificación, que la realiza Toscano:

“Actos preparatorios, los que se dictan para hacer posible el acto principal ulterior, como ocurre con un requerimiento previo a los sujetos pasivos tributarios de información documental sobre sus actividades económicas antes de la notificación con una orden de determinación (...)

Acto principal, el que produce el efecto jurídico deseado por la Administración, como (...) una resolución de un reclamo o recurso administrativo.

Actos complementarios, los requeridos para completar la eficacia del acto principal como sucede con el requerimiento escrito a los sujetos pasivos tributarios intervenidos de información documental adicional (...)

Acto definitivo, el que resulta después de agotada la vía administrativa, como el calificado de firme o ejecutoriado en el Código Tributario, respecto de los cuales ya no existe otra instancia en la vía administrativa y han causado estado.”⁹

Es también importante citar algunas de las especies en que clasifica al acto administrativo Secaira, que de cierta forma también ayudará al lector del presente trabajo investigativo a comprender la trascendencia del recurso de revisión. Así, este tratadista señala entre los principales:

“Acto administrativo de ejecución.- Existen algunos actos que siendo principales, requieren de la expedición de otros que permiten su plena eficacia y sirven para cumplir la voluntad administrativa (...)

Acto administrativo ejecutorio.- Es aquel que se cumple inmediatamente sin requerir de ningún otro acto adicional para ejecutar la voluntad administrativa; desde luego debe entenderse que el acto ha de ser eficaz, lo cual ocurre cuando ha sido debidamente publicitado. (...)

Acto administrativo válido.- Es el que se ha emitido a base del ordenamiento jurídico aplicable al hecho, por autoridad habilitada legalmente para expresar la voluntad pública y cumpliendo el procedimiento respectivo.

⁹ TOSCANO SORIA, Luis, *Procesos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Pudeleco Editores S.A., Febrero 2006, Quito Ecuador, pág. 78.

Acto administrativo eficaz.- Es aquel acto válido o no, que está en condiciones jurídicas suficientes para ser ejecutado; es decir tiene la fuerza jurídica ejecutoria para su plena e inmediata aplicación.

Acto administrativo perfecto.- Es aquella voluntad administrativa que ha sido emitida acatando todos los procedimientos, formalidades y exigencias legales; esto es cuando de modo incontrastable se aprecia jurídicamente que tiene todos los elementos constitutivos de la decisión administrativa para ser debidamente cumplido. En suma el acto perfecto es aquel que reúne las características de validez y eficacia.

Acto administrativo imperfecto.- En cambio esta clase de actos son aquellos a los que les hace falta cualquiera de los elementos que le reputen válido o eficaz. Un acto puede ser válido pero ineficaz o, ser eficaz pero inválido en las dos circunstancias el acto será imperfecto. El acto imperfecto puede tornarse perfecto cuando se superan los vicios de invalidez o de ineficacia.

Acto administrativo definitivo.- Es aquel por el cual la administración concluye un procedimiento que está para su conocimiento y decisión; termina la capacidad administrativa para pronunciarse sobre un asunto (...)

Acto administrativo firme.- Es aquel respecto del cual no es posible la interposición de recurso administrativo o jurisdiccional alguno. En el primer caso, por cuanto no se interpusieron los reclamos o recursos administrativos exigidos por la ley, generalmente por desconocimiento del administrado o por expreso abandono de sus derechos de oponibilidad, lo cual imposibilita que pueda recurrir para agotar la vía administrativa. En el segundo caso, sea por no haberse agotado la vía

administrativa o por haber transcurrido con exceso el tiempo legal para impugnar judicialmente el acto que se trate, éste se torna firme, inimpugnable o ejecutorio.”¹⁰

Respecto a la clasificación antes mencionada, sólo puedo comentar haciendo una referencia específica al acto administrativo definitivo, que a pesar de que doctrinariamente se califica al acto definitivo como el firme y ejecutoriado, del cual no existe ningún recurso administrativo ulterior, precisamente es la situación jurídica a analizarse en este trabajo investigativo, sobre el mal llamado recurso de revisión que ejerce su eficacia sobre los actos firmes y ejecutoriados dejando, por lo tanto, sin aplicabilidad su definición doctrinaria.

Continuando con la clasificación efectuada por el maestro Enrique Sayagués Laso, se pueden mencionar otras clasificaciones de actos administrativos, que considero importante ponerlas a consideración para irnos introduciendo con mayor profundidad en la materia que nos ocupa. Así tenemos:

“**Actos simples**, son aquellos en los que la declaración de la voluntad administrativa emana de un solo órgano (...).

Actos complejos, son los que se emiten con la concurrencia conjunta o sucesiva de más de un órgano (...).

Actos externos, son los que proyectan sus efectos fuera del ente público y recaen sobre otros sujetos de derecho (...).

¹⁰ SECAIRA DURANGO, Patricio, *Curso breve de derecho administrativo*, Editorial Universitaria, Primera edición, 2004, Quito Ecuador, pág. 205.

Actos internos, son los que tienen incidencia únicamente al interior del órgano administrativo (...).

Actos de imperio y actos de gestión, según el autor esta clasificación impulsada por la doctrina francesa se origina a mediados del siglo diecinueve, con el fin de referirse en el primer grupo a los actos en que el Estado a través de los órganos administrativos impone su voluntad coactivamente, en aplicación del imperium, y, en el segundo grupo, a los actos en los que la administración procede de la misma forma que los particulares, según las formas del derecho privado, referida a los actos realizados por la administración en la ejecución de servicios públicos, distinción que por chocar con la realidad ha dado lugar a que la doctrina evolucione para dar paso al reconocimiento más apropiado de actos de autoridad, actos de gestión pública y actos de gestión privada.

Actos de gobierno y de administración, igualmente, como reconoce el autor, esta distinción ha nacido en la doctrina francesa y ha ido evolucionando, desde una consideración inicial de la motivación del acto para calificarlo de gobierno si han existido razones políticas, clasificación abandonada por el Consejo de Estado en 1875 por anticientífica, procurando sustituirlo por una noción relacionada con el objeto de los actos y estableciendo una diferencia de naturaleza entre los actos de gobierno y los de administración, que han hecho preferible adoptar una posición empírica para considerar actos de gobiernos a los así calificados por el Consejo de Estado.

Concluye la exposición de esta distinción, manifestando que en la actualidad es muy reducida la nómina de actos de gobierno, en lo interno los actos del Poder

Ejecutivo en sus relaciones con el Parlamento, el estado de sitio y ciertas medidas de carácter interno y, en lo exterior, los actos de carácter diplomático, a parte de los cuales, los demás actos son administrativos. (...) En materia tributaria las autoridades administrativas, en igual forma a lo que ocurre con los actos de imperio, tampoco dictan actos de gobierno, limitándose a la expedición de actos administrativos en el ejercicio de sus facultades.

Actos discrecionales y reglados, ordinariamente los actos administrativos se rigen por lo que dispone la ley, sin embargo, reconoce Sayagués que en ciertos casos los órganos administrativos se mueven con más libertad, cuando la ley no determina lo que deben hacer en los casos concretos, sino que les acuerda poderes jurídicos y líneas generales de acción (...).

Reconociendo que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, señala que ‘la discrecionalidad es solo la posibilidad de apreciar libremente la oportunidad o convivencia de la acción administrativa dentro de ciertos límites’, para decidir, ‘según su legal saber y entender’, si debe o no debe actuar y, en caso afirmativo, que medidas adoptará.

Con estos antecedentes bien cabe preguntarse si en materia tributaria es posible o no la existencia de actos discrecionales, bajo la perspectiva de que la gestión administrativa en esta materia es eminentemente reglada.”¹¹

¹¹ TOSCANO SORIA, Luis, *Procesos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Pudeleco Editores S.A., Febrero 2006, Quito Ecuador, pág. 78.

Con relación a esta última interrogante planteada por Toscano, personalmente puedo señalar que si bien comparto con su posición inicial que permite señalar que los actos administrativos emanados de la administración tributaria central no pueden ser bajo ningún concepto discrecionales, por el principio constitucional básico referente a la seguridad jurídica versus la inseguridad jurídica que se produciría en el momento en que la administración tuviere la potestad de actuar facultativamente, en segunda instancia, no puedo estimar que este criterio lo relativice en la forma en que lo hace, a través de ciertos ejemplos.

No obstante mi criterio, se puede citar lo que el profesor ecuatoriano Javier Robalino señala a este respecto: “ (...) Podríamos decir que *prima facie* nos encontramos frente a una contradicción. Por un lado sostenemos que la Constitución define los límites de la Administración Pública, y por otro lado, sostenemos que la Norma Suprema establece una estructura no exhaustiva de la Administración. Sin embargo, tal contradicción es solo aparente, y encuentra su explicación en el principio de legalidad. El principio de legalidad, es el que da la movilidad necesaria a la Administración y constituye el verdadero límite de su permanente transformación. (...)”¹².

En nuestro país encontramos ciertos ejemplos de lo dicho, es decir que hay algunos casos en los que la administración tributaria está obligada a cierta discrecionalidad. Por ejemplo, entre el 1 y 10% en retenciones, entre el 0.2 por mil y el 0.5 por mil en el impuesto predial urbano.

¹² ROBALINO ORELLANA, Javier, *El marco constitucional del Derecho Administrativo en el Ecuador*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006, pág. 193.

Por ello podemos decir que, en cuanto a discrecionalidad, ésta difícilmente debe confundirse con arbitrariedad, pues como lo señala Miguel S. Marienhoff : “la arbitrariedad es una conducta antijurídica e ilegítima de los órganos del Estado; en cambio la discrecionalidad se desenvuelve en un contexto de juridicidad y es por principio legítima...”, “...que un acto administrativo discrecional tiende a satisfacer los fines de la ley, como lo es el interés público; en cambio un acto arbitrario se aparta de la finalidad a que el acto emitido debe responder.”¹³

Con respecto al principio de legalidad, lo analizaremos más fondo en el capítulo II del presente trabajo investigativo.

2. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN GENERAL

Analizar la importancia de los recursos administrativos trae consigo implícito el estudio de lo que, por definición doctrinaria, son los mecanismos conferidos por la ley a los administrados para que puedan ejercer efectivamente su derecho a la defensa, lo que conlleva un trascendental valor tanto objetivo cuanto subjetivo, pues, estimo que a través de estos recursos se van legitimando los actos administrativos estudiados anteriormente.

Según el tratamiento que nuestro Código Tributario da a los recursos administrativos, podemos decir que en el ámbito del derecho tributario, éstos conceden al sujeto pasivo de la obligación tributaria (o a un tercero perjudicado por alguna actuación administrativa) la oportunidad de proceder a la impugnación de resoluciones de carácter administrativo.

¹³ MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, 4ta. Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1990, pág. 413.

Así, el recurrente, en la forma prevista en el cuerpo legal referido, puede impugnar aquellas resoluciones que afecten sus derechos e intereses y lo obliguen a realizar prestaciones tributarias excesivas o contrarias a derecho, afianzando de esta forma y tutelando los principios constitucionales relativos al poder tributario del Estado, tales como: la proporcionalidad, la universalidad, la igualdad, la no confiscatoriedad, entre otros que se analizarán en el Capítulo II de esta tesis.

2.1 Concepto

Al igual que cuando realizamos el análisis de los actos administrativos, debemos aseverar que los recursos administrativos en general, forman parte de un concepto jurídico realmente amplio y generalizado como el de los recursos pertenecientes a todas y cada una de las ramas del derecho positivo.

Es conocido que estas ramificaciones tienen sus características particularísimas, de lo que se colige que no resulta lo mismo estudiar los recursos en materia procesal, laboral, tributaria, etc. No obstante lo cual, podemos señalar que todos los recursos responden a un mismo origen que radica en la posibilidad de acceder a la revisión de las resoluciones emanadas por parte de los organismos estatales.

Con tales antecedentes y tomando en cuenta que sobre los recursos administrativos se han ensayado varias definiciones, podemos citar el concepto que nos da la doctrina sobre los recursos en general, señalando que: “Recurso es, en sentido general, acudir ante el juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también

acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad.”¹⁴

El tratadista Georges Vedel afirma que “en el sentido más general, un recurso es una vía de Derecho que permite obtener una decisión conforme a Derecho.”¹⁵

Por su parte, Agustín Gordillo define al recurso administrativo como “los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos administrativos que lo afectan, y en general para defender sus derechos respecto de la administración pública.”¹⁶

De las definiciones arriba citadas, es conveniente adoptar una de ellas, procurando establecer fundamentalmente aquella que contenga los elementos y principios doctrinarios que en mayor o menor medida hayan sido recogidos por el derecho positivo ecuatoriano, que no nos proporciona un concepto a este respecto.

En mi muy personal criterio, estimo que la definición proporcionada por Escola es bastante clara, concreta, pero fundamentalmente, podemos asimilarla a nuestra legislación, por lo que nos proporciona el soporte necesario para la elaboración del tema que analizaremos.

¹⁴ ESCOLA, Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1984, página 251.

¹⁵ VEDEL, Georges, *Derecho Administrativo*, Presses universitaires de France, 1958, pág. 370.

¹⁶ GORDILLO, Agustín *Procedimiento y Recursos Administrativos*, Buenos Aires, Ediciones Macchi S.A., 1971, pág. 11.

2.2. Naturaleza jurídica

Dentro de este tema se debe partir de la premisa que la naturaleza jurídica del recurso administrativo radica en que éste es “un derecho de los individuos, que integra su garantía constitucional a la defensa.”¹⁷

Para entender mejor la naturaleza jurídica del recurso administrativo, podemos hacer un paralelismo y diferenciación entre lo que es una acción administrativa y un recurso administrativo, señalando lo que al respecto nos indica Roberto Dromi, que establece que “las acciones se integran al denominado proceso administrativo de carácter judicial, en tanto que, en principio, los recursos son parte del llamado procedimiento administrativo de carácter administrativo.”¹⁸

Por lo dicho, podemos resumir las diferencias entre acción procesal administrativa y recurso administrativo en los siguientes puntos:

- La autoridad que tiene a su cargo resolver un recurso administrativo es la administrativa, mientras que en las acciones procesales, quien tiene a su cargo esta decisión es un órgano judicial que actúa como tercero no involucrado entre las partes procesales, mientras que, como lo hemos venido señalando a lo largo de este trabajo, la Administración, sobretodo en el caso de recurso de revisión, concentra la facultad de emitir actos administrativos y su facultad de revisarlos.

¹⁷ ROYO VILLANOVA, A y S, *Elementos del Derecho Administrativo*, Tomo II, Valladolid S/E, 1955, pág. 888.

¹⁸ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 7ma. Edición, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, pág. 973.

- La forma jurídica que adopta la resolución de los recursos administrativos es justamente la de acto administrativo, en cambio, que las decisiones emanadas de los órganos judiciales, tienen la conocida forma de sentencia.

2.3. Clases

A pesar de que para ciertos tratadistas resulta poco ortodoxo diferenciar a los recursos administrativos, una vez que hemos realizado la diferenciación entre recurso y acción administrativa, cuando analizábamos la naturaleza jurídica del primero, es más fácil señalar que en materia administrativa en general, cuanto en materia tributaria en particular, la Ley ha previsto dos caminos para impugnar las resoluciones de la Administración: la vía administrativa y la vía contenciosa.

La *vía administrativa* que se determina cuando el administrado acude ante la autoridad competente de la administración, con el fin de presentar recursos en contra de las decisiones administrativas emitidas.

En este caso, el procedimiento que debe seguirse es administrativo, y sus resoluciones, en caso de que admitan expresamente la totalidad del recurso, ponen fin al conflicto, a excepción de ciertos casos como el del recurso de revisión, materia de este análisis; o, el de la acción de lesividad, al que nos referiremos más adelante¹⁹. Por el

¹⁹ Respecto a esta aseveración debemos señalar que la Administración dispone del arbitrio del recurso de revisión y de la acción de lesividad. El primero, que lo analizamos en la presente tesis; y, la segunda, que fue introducida por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico por el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, es aquella acción en que la Administración debe “adoptar el papel, para ella excepcional, de postulante de la tutela judicial interponiendo ante el Tribunal contencioso-administrativo competente el llamado recurso de lesividad” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo I*, Thomson-Civitas, 2005, pág. 664). La acción de lesividad se encuentra contemplada en el Art. 97 íbidem que señala: “Lesividad.- La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso

contrario, si admiten solo una parte, servirán de referencia para una sentencia en vía contenciosa; y, de negarse íntegramente el recurso, no surte efecto siempre y cuando sea impugnada ante el Tribunal competente, dentro de los términos previstos por la Ley.

La *vía contenciosa* es aquella en que se presenta un verdadero juicio entre la Administración y los administrados. De ahí que se pueda mencionar, que en principio, los recursos administrativos y los recursos contenciosos no se hallan necesariamente relacionados, pues se trata de recursos de naturaleza diferente que se interponen ante distintos órganos y con efectos no necesariamente coincidentes.

En este sentido, se puede afirmar sin duda, que la justicia administrativa se ejerce por las propias autoridades de la administración y por el juez. Así, las primeras participan activamente dentro de la denominada sede administrativa, la cual comprende, el conjunto de recursos que pueden proponerse por los administrados respecto de las decisiones o actos que emanen de los órganos gubernamentales y que de alguna manera vulneren sus derechos.

Con relación a este tema, el Art. 140 del Código Tributario establece dentro de la vía administrativa, dos clases de recursos de los que son susceptibles las resoluciones administrativas en el campo específicamente tributario, a saber:

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

Administrativo competente. La lesividad deberá ser declarada mediante Decreto Ejecutivo cuando el acto ha sido expedido ya sea por Decreto Ejecutivo o Acuerdo Ministerial; en los otros casos, la lesividad será declarada mediante Resolución del Ministro competente. La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad.”

2.- De apelación en el procedimiento de ejecución.”

A manera de adelanto, debo decir que a pesar de que nuestro ordenamiento jurídico clasifique en forma taxativa a la revisión como un recurso, las características propias del mismo, como tal, complican su encasillamiento en el capítulo de los conocidos como recursos administrativos.

2.4. Evolución histórica

En nuestro país, el ordenamiento legal tanto de la administración pública como de los recursos administrativos correspondía a la denominada Ley de Régimen Administrativo, cuya primera versión fue expedida por la Comisión Legislativa Permanente, publicada en el Registro Oficial No. 357 de 13 de Agosto de 1945.

Posteriormente, fue reformada mediante ley promulgada en el Registro Oficial No. 823 de 3 de Marzo de 1947. Dicha reforma inicial obligó a una primera Codificación, la cual fue promulgada en el Registro Oficial No. 869 de 26 de Abril de 1947.

Debido al avance del Estado, que generaba una serie de modificaciones y la nueva organización del Gobierno, doce años después, el 2 de Septiembre de 1959, el Congreso Nacional expidió una segunda Codificación de la Ley, que fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 1202 de 20 de Agosto de 1960.

No obstante la cual, su contenido quedó superado por las transformaciones que sufrió el Ecuador en esa época, en que fueron creados nuevos ministerios, así como entidades adscritas y demás empresas públicas, que dieron como consecuencia, que su

texto, rígido e inflexible, no responda a los requerimientos de una sociedad cambiante, que acarrea serias contradicciones las cuales desembocaron en una deficiente administración estatal.

Buscando una solución adecuada, los legisladores de esa época decidieron establecer una regulación específica para el funcionamiento de las administraciones públicas central e institucional. Es así que, mediante Decreto Ejecutivo No. 1634, nace el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, como un cuerpo normativo totalmente diferente de la Ley de Régimen Administrativo, según lo establecía la disposición transitoria primera de la Ley de Modernización del Estado que decía: “hasta tanto se expida el nuevo Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, se estará a lo dispuesto en la Ley de Régimen Administrativo”.

La Ley de Régimen Administrativo sufrió aproximadamente 113 reformas, complementándose con 21 reglamentos relativos a la estructura orgánico-funcional de los diferentes ministerios del estado, hasta que se llegó al nacimiento del “decreto con rango de ley o decreto-ley delegada”²⁰ denominado Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva que obtiene su fuerza jurídica de la Ley de Modernización y que se encuentra vigente hasta nuestros días.

²⁰ ZAVALA EGAS, Jorge, *El Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1995, pág. 78.

Ernesto Velásquez señala que esta situación es “una apelación por la Ley al reglamento para que éste colabore en la regulación que la misma acomete, para la que la complemente y lleve su designio normativo hasta su término.”²¹

Con relación al ámbito tributario específicamente, podemos señalar un gran avance en nuestro ordenamiento jurídico dentro de este ámbito como fue la expedición del Código Tributario de 1975, que derogó expresamente al Código Fiscal y los decretos reformativos, y que tiene como mérito fundamental ser considerado por algunos tratadistas tributarios ecuatorianos como el iniciador de un “auténtico derecho tributario ecuatoriano”²² y fundador de la tercera etapa en el desarrollo de la legislación tributaria, la cual se inició cuando se expidió la Ley Constitutiva del Tribunal Fiscal en 1959, y tuvo su segundo precedente, con la vigencia del Código Fiscal de 1963.

“En diciembre de 1975 se publica el Decreto Supremo N° 1016-A expedido por el General Guillermo Rodríguez Lara, el mismo que contiene el Código Tributario, texto legal de gran perfección y que constituye un innegable avance en la legislación del ramo. El mérito del Código comienza por su designación. La expresión “fiscal” es muy amplia pues, se refiere de modo general al fisco y a su órbita financiera. El Código Tributario es única y exclusivamente el Código de los tributos. Sus disposiciones prevalecen y sustituyen todas las anteriores. Ese fue el propósito de su expedición. Desde que rige el Código Tributario no existe duda, o no debería existir, en distinguir entre ese texto y las leyes tributarias particulares. Las normas del Código Tributario son aplicables a todos los tributos sean nacionales o seccionales, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales.

²¹ VELÁSQUEZ BAQUERIZO, Ernesto, *La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1996, pág. 118.

²² TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984, pág. 155.

Las normas consignadas en leyes particulares como la Ley de Impuesto a la Renta, de Régimen Municipal, Ley Orgánica de Aduanas y otras se aplican únicamente en la parte que no se encuentre regulada por el Código Tributario. Tal realidad, sin embargo, no fue ni es aceptada cabalmente. Cabe asegurar que luego de más de veinticinco años de vigencia, el Código Tributario ha seguido ganado terreno y se ha confirmado su vigencia en los términos referidos.”²³

Al dictarse el Código Tributario de 1975, uno de los aspectos que sufrió mayor alteración fue la vía administrativa, pues con el anterior Código Fiscal únicamente se podía presentar la reclamación contra el acto administrativo de determinación tributaria ante la propia autoridad administrativa y sólo en determinados casos, posteriormente “por alzada” se podía recurrir a una nueva instancia, si el contribuyente consideraba que sus intereses se habían visto afectados. En definitiva, el único recurso administrativo según la norma tributaria del 59 era el recurso de alzada.

Por ello, la Comisión que elaboró el Código Tributario, al considerar la posibilidad de que la autoridad administrativa una vez que hubiese emitido un acto administrativo, con posterioridad encontrare que el mismo es erróneo, le estableció en el numeral 8 del Art. 101, la facultad de “revisar de oficio sus propios actos o resoluciones dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé”.

De ahí que a esa época, el recurso de revisión era considerado como “de alzada” puesto que una autoridad administrativa superior, para ese tiempo, el Ministro de Finanzas, es competente para conocerlo y resolverlo. La única diferencia que se puede

²³ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Artículo Inédito, Quito, noviembre de 2.002, pág. 5.

mencionar respecto a él, con relación a la apelación, es que las causales para proponerlo eran consideradas como “especiales” por el Código Tributario de esa época, o que facilitaba calificarlo como se lo hace hasta nuestros días como un “recurso extraordinario”.

Finalmente, con relación al análisis específico del recurso de revisión dentro del ámbito de la Administración Pública, que es el que nos ocupa en el presente trabajo investigativo, cabe citar que la Legislación Ecuatoriana, a partir de lo reseñado en líneas precedentes, ya lo tenía perfectamente contemplado y delimitado en materia tributaria, específicamente en el Capítulo IV de los Recursos Administrativos, artículos 139 a 144 del Código Tributario, que consagraban las normas relativas a su interposición y trámite, reglas aplicables únicamente al campo fiscal público.

Durante los años ochenta, tanto en nuestro país como a nivel mundial, la doctrina se volvió muy popular la frase la huida del Derecho Administrativo que hace referencia al fenómeno sobre la pérdida de influencia de esta rama del derecho como columna vertebral del ordenamiento jurídico público.

Sobre este fenómeno se pronuncia el tratadista Jaime Rodríguez Arana quien afirma que el espíritu para mocionar esta supuesta huida se fundamenta en la añoranza de recobrar la “posición del Derecho Administrativo como Derecho Único sobre el que debe girar el régimen jurídico de la Administración pública, olvidando, con más o menos intensidad, que existe un núcleo básico de principios constitucionales vinculados a las

actividades administrativas y a los fondos públicos vinculados al interés general, que con su manto trascienden la naturaleza del Derecho de que se trate en cada caso.”²⁴

Entonces, a manera de colofón podemos decir que la tarea del derecho tributario, en el ámbito del recurso de revisión, dentro de su inminente evolución histórica, será mantener la vigencia de la tutela de los derechos de los ciudadanos, propendiendo al bien común y determinando una organización coherente de la administración tributaria con el propósito de que brinde las garantías necesarias para que se configure en forma diáfana, un recurso administrativo, como última instancia dentro de esta esfera, al que los contribuyentes y sus defensores acudan con la certeza de la realización de la justicia como principio fundamental.

²⁴ RODRÍGUEZ ARANA, Jaime, *El Derecho Administrativo Constitucional*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006, pág. 203.

CAPÍTULO II

MARCO JURÍDICO DEL RECURSO DE REVISIÓN

1. Generalidades

Como analizamos en el capítulo anterior de la presente tesis, los recursos administrativo-tributarios tienen una estrecha relación tanto con el derecho administrativo como con el derecho tributario, que puede llegar a ser difícil la distinción entre ambos e incluso llegar a confundirse, en virtud de que la administración tributaria no es sino una parte de la administración general.

Con esta premisa, es menester resaltar que la incesante búsqueda de la exigencia de legitimidad de los actos administrativos firmes y ejecutoriados, es el fundamento filosófico y teórico que permite la posibilidad de revisar estos actos mediante un recurso administrativo extraordinario denominado *recurso de revisión*, que se resuelve posteriormente a un procedimiento administrativo, una vez que la administración tributaria central ya ha emitido su acto, e inclusive el mismo se encuentra firme y ejecutoriado. Entonces, podemos colegir que la *ratio legis* del recurso de revisión consiste en el autocontrol de la legalidad por parte de la propia administración tributaria.

Sin embargo, aún partiendo de la buena fe de la administración tributaria en realizar una correcta aplicación de la ley, no debemos olvidar que las instituciones, al estar conformadas por personas, son esencialmente falibles, por lo que, aunque consigan la correcta aplicación de las normas jurídicas, sus resoluciones no siempre serán bien aceptadas por las partes, desencadenando en ellas sentimientos de afectación de sus

derechos, por lo que los ordenamientos jurídicos prevén mecanismos de tutela, tal como lo es este recurso extraordinario de revisión.

2. Análisis constitucional del recurso de revisión

Para iniciar el análisis del recurso de revisión desde el punto de vista de nuestra Constitución Política y encaminado –finalmente- hacia el objetivo del presente trabajo investigativo, esto es, el análisis de la actuación de la Administración Tributaria Central en el recurso de revisión, estimo pertinente definir en qué consiste propiamente este recurso administrativo.

Podemos citar como concepto de recurso de revisión diciendo que “es aquel recurso administrativo que se interpone con el objeto de obtener la impugnación de un acto administrativo firme, en los casos específicamente determinados por la Ley.”²⁵

Es un recurso o remedio procesal de carácter extraordinario, pues “mientras los recursos propiamente dichos se proponer evitar lo ya producido, la revisión propone rescindir de lo ya producido.”²⁶

La denominación del recurso de revisión es casi unánime en la doctrina, y además, se puede concluir que no existe duda, de si es o no un recurso propiamente dicho, puesto que reúne las características y requisitos para ser considerado tal, pues, en primer lugar, ataca un acto administrativo, y, en segundo, es resuelto por un organismo o funcionario administrativo.

²⁵ ESCOLA, Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1984.

²⁶ GORDILLO, Agustín, *Procedimiento y Recursos Administrativos*, Buenos Aires, Ediciones Macchi S.A., 1971, pág. 151.

Quizás, la única consideración que podría hacernos dudar sobre si el recurso de revisión puede ser apreciado como tal, es aquella que se refiere a que el mismo no puede ser *interpuesto* por el contribuyente que se siente afectado por determinado acto emanado de la Administración Tributaria, pues, como hemos venido mencionando a lo largo de la presente tesis, el recurso de revisión sólo puede surgir de propia iniciativa de la Administración o ser *insinuado* por el sujeto pasivo, pero queda al criterio facultativo de la máxima autoridad administrativa, aceptarlo o no.

“La defectuosa configuración de la potestad de revisión en nuestro Derecho positivo, tanto administrativo como tributario, ha dado lugar a que sea éste uno de los puntos más contradictorios y asistemáticos de tratamiento en nuestra doctrina, debido...a las peculiaridades propias de la reclamación económica-administrativa.”²⁷

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano no se define al recurso de revisión, pues el Art. 143 del Código Tributario se limita a consagrar la potestad de autocontrol de la Administración para rever, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada, los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de la naturaleza tributaria, por razones que constan taxativamente enunciadas.

Una vez que tenemos ya una idea del recurso de revisión, a continuación procederemos a analizarlo desde el punto de vista de la Carta Fundamental, tomando muy en cuenta que el recurso de revisión tiene una naturaleza jurídica esencialmente excepcional, pues procede en casos muy particulares, cuando no existe mérito ya para el

²⁷ PEREZ DE AYALA, José, GONZALEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo II, Sexta edición, Editorial de Derecho Financiero, 1991, página 150.

planteamiento de recursos ordinarios, fundamentalmente por haber quedado firme el acto administrativo a impugnarse.

Esa excepcionalidad en primer lugar debe llevarnos a un planeamiento respecto al cómo se origina el recurso de revisión, origen respecto del cual puede decirse que se altera el principio de seguridad jurídica, que constituye el fundamento de la firmeza de los actos administrativos, pero también surge debido a que éste recurso es extraordinario, por las causales por las cuales es factible deducirlo.

2.1. Principios constitucionales tributarios

A pesar de que existen serias discusiones de los tratadistas respecto a la independencia del derecho tributario con relación a otras ramas jurídicas, sobretodo, del derecho administrativo y también del derecho constitucional, personalmente creo que en el desarrollo del presente trabajo investigativo, ha podido establecerse que el vínculo entre estas ciencias es innegable en determinados temas, como el presente, en que la línea que delimita estas áreas es delgada.

Al respecto, considero conveniente citar al maestro Héctor Villegas quien respecto al derecho tributario como tal, afirma que “puede aceptarse una autonomía funcional derivada de que constituye un conjunto de reglas jurídicas homogéneas que funcionan concatenado en un grupo orgánico y singularizado. El singularismo normativo de este grupo de reglas, le permite tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas del derecho asignándoles un significado diferenciado”²⁸.

²⁸ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ta. Edición, Buenos Aires, Depalma, 1992, Pag. 146).

Pero esta autonomía del derecho tributario no debe malinterpretarse como aislamiento, pues definitivamente el derecho tributario debe interactuar con otras ramas del derecho, fundamentalmente con el derecho constitucional relativo a la norma suprema, tronco del cual se derivan principios regentes a nuestra materia tributaria.

Así, "el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen ...Estudia también...las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales"²⁹

Se puede inclusive hablar de un principio de constitucionalidad del derecho tributario, que trae consigo "una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, pues se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico - tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional

²⁹ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ta. Edición, Buenos Aires, Depalma, 1992.

que demuestre que se ha dado, cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa”³⁰.

Por lo dicho, concientes de la importancia e interrelación existente entre el derecho tributario y el constitucional, a continuación realizaremos el análisis de los siguientes principios constitucionales: la potestad tributaria, la reserva de ley o legalidad y la igualdad, dirigidos a entender la trascendencia y relación que tienen los mismos con el tema cuyo estudio nos ocupa.

Para introducirnos al tema, debemos afirmar que la Constitución Política de la República del Ecuador, en el Título XII, al definir los principios que rigen al régimen tributario ecuatoriano, dándoles la fuerza de constitucionales, en su Art. 256 señala textualmente: “El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad...”

Por su parte el Código Tributario, en sujeción a lo dispuesto en la Carga Magna, en su Art. 5 prevé los siguientes principios que rigen al sistema tributario ecuatoriano: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

En los siguientes numerales, se analizarán en forma sucinta y doctrinaria, los principios que rigen al sistema tributario ecuatoriano, así como el tratamiento que los mismos reciben en nuestro ordenamiento jurídico.

2.1.1. La potestad tributaria

Dentro de la doctrina de la potestad tributaria, se considera a la misma desde dos puntos de vista:

³⁰ RIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ra. Edición., Editorial Themis, México, 1998, pág. 237

- a) La acción del Estado como legislador; y,
- b) La acción del Estado como administrador.

“En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria, refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término, de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la Administración pública tendente a aplicar las normas tributarias.”³¹

Basados en el razonamiento anterior, siguiendo al tratadista Micheli, se denominará a la primera como potestad tributaria normativa y potestad de imposición, a la segunda. En este punto nos referiremos exclusivamente a la potestad tributaria normativa, que es la que nos interesa para el análisis posterior del recurso de revisión.

Esta potestad normativa se constituye en un elemento más del poder legislativo del Estado, la cual es una expresión de la soberanía fundamentalmente, o mejor dicho, originariamente. del Estado, pero que también se deriva a los entes seccionales. “La potestad tributaria tiene, entre otros, los límites políticos, que parten de la constatación de que el efectivo ejercicio de la potestad tributaria de un país, puede chocar con la de otro, produciéndose interpartes una limitación o condicionamiento.”³²

Así, históricamente el poder de establecer tributos, el de acuñar moneda y el de declarar la guerra constituían tradicionalmente la forma de identificar la soberanía

³¹ PEREZ DE AYALA, J.L, GONZALEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Cuarta Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pág. 144.

³² TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Artículo Inédito, página 1.

política, la cual la podemos identificar en estos días, precisamente en la potestad tributaria normativa.

De tal forma podemos apreciar esta potestad como uno de los distintivos políticos más importantes del Estado, al punto de que, refiriéndonos a los antecedentes históricos de este principio básico, podemos decir que en algunas de las primeras instituciones parlamentarias tales como las asambleas medievales, se reunían para tratar asuntos públicos, estudiarlos y eventualmente aprobarlos, tales como las peticiones de subsidios solicitados por los monarcas, condicionadas al rendimiento de cuentas sobre el destino de dichos fondos.

La potestad tributaria puede ser aplicada desde diversos aspectos inclusive territoriales, por la descentralización del sistema tributario ecuatoriano, que otorga a entes seccionales la capacidad de fijar tasas y contribuciones mediante ordenanzas.

Existen tratadistas que se pronuncian en el sentido de que “el poder tributario no es sino el haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos.”³³

Por ello, se debe señalar que:

“si el poder tributario se identifica con la manifestación en el terreno tributario del poder legislativo, la potestad normativa en materia tributaria equivale a la potestad reglamentaria. Es una potestad normativa, por medio de la cual los distintos entes

³³ QUERALT, Martín, citado por Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001, página 148.

territoriales desarrollan el contenido de las leyes y dictan actos normativos que pasan a integrarse también en el ordenamiento jurídico, formando parte de este.

Esta potestad atribuida a la administración ha sido elaborada con mucho cuidado por la doctrina administrativista, que se ha encargado de precisar los caracteres que confluyen en el concepto de potestad y que son, básicamente, los siguientes:

- a) su origen se encuentra en la ley, no en relación jurídica alguna;
- b) tiene carácter genérico y va dirigida a una pluralidad de destinatarios;
- c) el ejercicio de esa potestad normativa no va dirigido a conseguir una pretensión concreta y determinada, sino que normalmente atribuye un haz de facultades a la administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes;
- d) aquellos a quienes va referido el acto en que pueda concretarse la facultad normativa no se encuentran ante esta en una situación de deber, positivo o negativo, sino en una situación de sujeción o sometimiento, de una parte y, de otra, reciben un haz de situaciones activas respecto a la propia administración”³⁴.

Centrándonos en nuestro País, esta potestad normativa del Estado en el ámbito tributario la encontramos definida con nitidez en el Art. 147 de la Constitución Política de la República, que dice: “...Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos...”.

De esta disposición se establece en forma diáfana que en el ejercicio de la potestad normativa tributaria, el Estado tiene sus límites únicamente en la Carta Magna,

³⁴ QUERALT, Martín, citado por Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis*, Bogotá, Colombia, 2001, página 151.

especialmente en los principios que esta considera. El maestro italiano Gianinni afirma que “el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique, si no es el de la sujeción de la potestad tributaria del Estado”³⁵.

Adicionalmente, de la norma citada podemos colegir que la potestad tributaria del Estado, como gobierno central, se reduce básicamente a los impuestos, ya que las tasas y contribuciones, les corresponden a los gobiernos seccionales según nuestro ordenamiento jurídico.

García de Enterría dice por su parte que “a la potestad no corresponde ningún deber, sino una simple sujeción o sometimiento. El deber podrá surgir eventualmente de la relación jurídica que el ejercicio de la potestad no es capaz de crear, pero no del simple sometimiento a la potestad misma. No hay por ello, ante la potestad, un sujeto obligado, sino una situación pasiva de inercia, que implica un sometimiento a los efectos que la potestad puede crear en su ejercicio, la inexcusabilidad de soportar que tales efectos se produzcan y que por casualidad afecten a la esfera jurídica del sometido.”³⁶

Esto lo afirmo porque si partimos del planteamiento de que el único fundamento del tributo es el del poder de imperio del Estado, concluimos entonces en que se debe identificar particularmente al derecho tributario con el impuesto, desde sus postulados iniciales. En el impuesto, a diferencia de la tasa y de la contribución especial, se denota claramente esa relación de poder, la cual no es tan clara en los otros dos casos mencionados. En el caso de la tasa y de la contribución especial, existe una interrelación

³⁵ GIANINI, A.D., *Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, Italia, 1956.

³⁶ GARCIA DE ENTERRIA, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I séptima edición Civitas*, Madrid, 1995.

entre el pago del tributo y la utilidad de dicho pago; esta particularidad no se presenta en el caso del impuesto.

El maestro ecuatoriano Troya clarifica lo aseverado en el párrafo precedente al señalar que “...se considera como impuesto aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición leal que consulta la existencia del tributo. La obligación tributaria del impuesto nace por el solo hecho de encontrarse el contribuyente incurso en el caso legal...”³⁷

En cuanto a las contribuciones especiales y las tasas, se puede indicar – diferenciándolas de los impuestos- que las primeras no nacen sólo porque el sujeto pasivo se encuentre dentro del supuesto previsto en la norma tributaria, sino que será necesario que se produzca un provecho particular, diferente al de los demás ciudadanos. Respecto de las tasas, la obligación tributaria se genera porque el contribuyente ha recibido la prestación de un servicio público que lo aprovecha en forma persona y palpable, en tal evento, “la cuantía de la tasa se relaciona con el costo del servicio...”³⁸

Ratificando la importancia de la potestad tributaria, podemos afirmar que las bases del tributo tienen su puntal en el poder del imperio del Estado, no así en la capacidad económica de quien realiza dicho acto o hecho particular. Dentro de la amplia gama de prestaciones que existen en el derecho público, encuentran un punto de convergencia en el hecho de que todas –impuesto, tasa y contribución- son una

³⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984, pág. 33.

³⁸ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984, pág. 37.

manifestación del poder del Estado, fuera de esta particularidad, pierden cualquier comunión entre todas ellas.

Debemos citar a algunos autores que consideran que el fundamento del tributo yace en el imperio del Estado, concientes de que los principios no son vinculantes por si mismos, estos principios son meros instrumentos de orientación y, por lo tanto, prescindibles, ya que carecen de vinculación directa de toda norma jurídica, quitándoles de esta forma la importancia a estos principios en cuanto a norma vigente como tal..

Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico ecuatoriano, la potestad tributaria ha sido tratado en el ámbito de nuestra Carta Magna, en cuyo Art. 141 numeral 3, respecto de la potestad tributaria o de creación, se le otorga al Congreso Nacional la facultad de “...Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo...”, concediéndose sin embargo, a los gobiernos seccionales una “porción de la potestad tributaria”³⁹ con relación a las tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Nuestra legislación también prevé una participación compartida de la potestad tributaria, en el caso de ciertas instituciones públicas puedan fijar tasas por servicios, como por ejemplo lo hace el Consejo Nacional de la Judicatura.

2.1.2. El principio de legalidad

Refiriéndose exclusivamente al principio de legalidad en el ámbito administrativo, el tratadista Eusebio González, señala que “no puede entenderse la

³⁹ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Nuevo Derecho Constitucional Ecuatoriano*, Artículo Inédito, Quito, julio de 1998, pág. 1.

presunción de legalidad del acto administrativo por fuera o al margen de la vigencia en un determinado ordenamiento del principio de legalidad administrativa. De suerte que la presunción de legalidad del acto administrativo cobra pleno sentido en el supuesto de que la administración tributaria actúe de forma habitual dentro de la legalidad. Solo en tal supuesto cabe otorgar a la administración semejante prerrogativa, sin contar con la pertinente declaración judicial. Esta prerrogativa, a la cual va indisolublemente ligada la ejecutividad del acto administrativo, desenvuelve toda su eficacia en el ámbito administrativo...⁴⁰

De este modo, la legalidad del actuar administrativo se solventa en la emisión de cada acto administrativo tributario, esencialmente en aquellos que determinan qué actos están amparados bajo el régimen de legalidad y cuáles no. De tal manera que, siendo la regla de la anulabilidad de los aspectos administrativos dictados en contra de norma expresa, premisa básica del derecho público, es conveniente atribuir a la administración tributaria una presunción de legalidad, que puede ser atacada por el sujeto pasivo, utilizando los distintos mecanismos previstos en la propia ley, como puede ser, el recurso de revisión, si se conjugan las causales para insinuarlo o iniciarlo.

No obstante lo cual, este principio constitucional nace históricamente bajo la formulación de “consentimiento al impuesto.”⁴¹. Este consentimiento es el punto de partida, desde el cual se constituye o se configura como un principio constitucional autónomo, diferenciándose entonces del principio de aprobación del presupuesto,

⁴⁰ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, en Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 2001, págs. 649 y 650.

⁴¹ FEDELE, Andrea, *La Reserva de Ley*, compilado por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001, pág. 158.

inclusive en los ordenamientos en los que su texto constitucional los agrupa en un sólo postulado normativo.

Por ello que, en cuanto al derecho tributario, “La legalidad es a juicio de muchos el principio fundamental y la principal limitación a la potestad tributaria”⁴²; de ahí que algunos tratadistas enfocan a este principio como un “ límite al ejercicio del poder público en general y constituye a la vez una garantía del administrado para exigirla en cualquier momento, ante los mismos órganos, por las vías de los recursos (...) Es claro que este principio permite establecer que la Administración tiene límites y que si flanquea esos límites en perjuicio o lesionando derechos subjetivos, intereses legítimos o incluso, intereses difusos, pueden ser enmendados, anulados, declarada su invalidez, con el consiguiente pago de daños y perjuicios...”⁴³

“Las constituciones de los Países Andinos contienen reglas específicas que configuran el denominado “principio de legalidad”. La modificación y derogatoria de los tributos también forman parte del principio de legalidad (...). De acuerdo con el principio de legalidad, las leyes deben contener los elementos principales de la obligación tributaria, entre ellos, sujetos, materia imponible, exoneraciones y tarifa. El Ejecutivo puede regular ciertos elementos cuando el Legislativo le delega las correspondientes facultades, aunque de modo general la creación de los tributos no puede ser delegada. De acuerdo a los sistemas legales, el Ejecutivo suele determinar las tarifas arancelarias. La fijación de otras tarifas tributarias, especialmente de la del impuesto a la renta, sólo es

⁴² TROYA JARAMILLO, José Vicente, Estudios de Derecho Tributario, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984.

⁴³ ROJAS, Enrique, *Los Derechos Constitucionales del Derecho Administrativo Costarricense*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006, pág. 10.

delegada al Ejecutivo en casos excepcionales. La delegación para la modificación y regulación de las tarifas tributarias, normalmente viene acompañada de niveles mínimos y máximos dentro de los cuales debe fijarlas el Ejecutivo...”⁴⁴

En este punto, se debe diferenciar entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, definiendo a este último como aquél que garantiza que la materia tributaria puede ser solo y exclusivamente legislada por el Congreso Nacional, específicamente en el caso de los impuestos, pues en el caso de las tasas y contribuciones, están las corresponden a los organismos seccionales o a determinadas instituciones públicas a quienes se les ha otorgado esta facultad, en la forma en que nos referimos anteriormente.

A este respecto, el ordenamiento jurídico ecuatoriano acepta y consagra el principio de legalidad, así el Código Tributario en su Art.3 dice:

“Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

Asimismo, la legislación ecuatoriana adopta este principio en un amplio sentido y determina en el Art. 4 del Código Tributario, que los elementos esenciales del tributo deben constar en la Ley, así: *“Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de*

⁴⁴ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Tributación y Derechos Humanos*, Revista de Derecho Foro, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, Quito Ecuador, página 9.

establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

El segundo inciso del Art. 7 *íbidem* limitando las atribuciones que pueden hacerse constar mediante reglamento, establece: “*Potestad reglamentaria.-* (...) Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella....”.

De igual forma, en otros capítulos del Código Tributario ecuatoriano podemos apreciar la aplicación del principio de legalidad, así en el Art. 212 de dicho cuerpo legal, cuando se hace referencia a las excepciones al procedimiento de ejecución, en el numeral 3 se determina: “*Excepciones.-* Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes: (...)Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal...”

2.1.3. Principio de igualdad

En este punto nos encaminaremos a realizar un análisis somero del principio de igualdad pero enfocándolo no sólo desde una manera meramente doctrinal, sino, con que procuramos enfatizar en los aspectos aplicativos y las consecuencias de dicho principio dentro del aspecto tributario, relacionándolo con el recurso de revisión.

Si nos remontamos a los orígenes de este principio, podemos encontrar que tiene inicios políticos, surgidos luego de la Revolución Francesa, los cuales se basaron en el hecho de poner término a los privilegios derivados de las estructuras sociales clásicas, ponderando la igualdad ante la ley de todos.

De ahí que ciertos tratadistas estiman que este principio ha tenido un desarrollo desordenado, como lo afirma Ernesto Lejeune, quien determina que este origen revolucionario abarca “...la razón por la cual el principio de igualdad surge y se aplica inicialmente con sus fuertes dosis de rigidez y formalismo. Distinta hubiera sido, sin duda, su implantación si esta hubiera sido el fruto de una evolución pacífica, ordenada y racional del pensamiento jurídico anterior...”⁴⁵

En el caso del derecho tributario, el principio de igualdad, dentro de este desarrollo histórico, tiene dos connotaciones:

1. La paridad de tratamiento y sometimiento de todos los ciudadanos en base a la igualdad de los mismos ante la ley, y la no excepcionalidad ni discriminación de tributo por razones de nacimiento, clase, religión, raza o sexo.
2. “La igualdad supone también el criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias.”⁴⁶
3. +º Los principios de generalidad o universalidad y de capacidad contributiva, explican dentro del derecho tributario este doble significado, en ambos, aunque relacionados entre sí, se aclara que el principio de capacidad contributiva es previo al principio de igualdad.

Dentro del contexto indicado, no se puede afirmar terminantemente que todos están obligados a tributar sin antes también afirmar que todos sin excepción tienen capacidad contributiva; lo cual no es necesariamente siempre cierto. Por lo tanto, la

⁴⁵ LEJEUNE, Ernest, *El Principio de Igualdad*, compilado por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001, pág. 224

⁴⁶ D'ALBERGO, *Economía della finanza pubblica*, Tomo V, Italia, 1992, página 253.

correcta aplicación de este principio solo puede ser entendida en la medida en que se lo haga a todos quienes tienen capacidad contributiva.

Aunque así pudiera parecer, la igualdad no es un fin en sí misma, sino que esta debe servir como un instrumento para lograr objetivos superiores, consagrados en la Carta Magna. Así, en la Constitución Política Ecuatoriana, Art. 23 numerales tercero y quinto, que se refiere a los derechos civiles y garantías personales consagra, y fundamentalmente, tutela el principio de igualdad ante la ley, no solamente desde el ámbito tributario, son también, con un amplio sentido humanista.

Entonces el principio de igualdad en la ley ya está reglado, pero lo que se debe perseguir es la igualdad de hecho, en base no sólo al cumplimiento de los objetivos mencionados, sino también poniendo en marcha todo un andamiaje administrativo en los organismos tanto del SRI como de la CAE, en el caso que nos encontramos analizando, para que, en el momento de emitir un acto administrativo o de revisar sus actuaciones, como administración tributaria central, prime este principio en la relación contribuyente-administración.

Por otro lado, podemos apreciar que el principio de igualdad también está directamente relacionado con el principio de generalidad, los cuales tienden a que la ley tributaria dé idéntico tratamiento a los sujetos pasivos que se encuentren en equivalentes situaciones, aunque permitiendo su categorización en diferentes grupos. La Corte Suprema Argentina, señala Giuliani Fonrouge citado por Troya⁴⁷, “admite como constitucionales: el impuesto progresivo; las diferencias entre ausentes y presentes en cuanto a la imposición; los gravámenes especiales a los latifundios...”.

⁴⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984, pág. 143.

“La igualdad comporta la prohibición de impuestos de clase, la no oposición a exenciones o bonificaciones tributarias, la repartición de la carga con arreglo a la potencia económica de los individuos. Esta proporcionalidad debe darse en el sistema, no en cada tributo en particular”⁴⁸.

El Código Tributario Ecuatoriano dispone la aplicación de este principio de igualdad, en actos tan importantes para la administración como es la determinación, estableciendo inclusive en el último inciso del Art. 91: “(...) En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración (...)”.

La igualdad tributaria, también conocida como uniformidad, así como tiene relación directa con el principio de generalidad, está íntimamente ligada al principio de capacidad contributiva, -como ya dijimos anteriormente- lo cual se hace lógico si aplicamos el razonamiento de que al contribuyente se le deben aplicar los tributos de conformidad con su posibilidad de pago. En este punto, tiene entonces trascendental importancia el criterio del legislador quien deberá respecto de la medida que servirá para apreciar el hecho de que a un contribuyente se le aplique o no determinado tributo.

En este sentido, el tratadista Héctor Villegas dice: “en un aspecto objetivo el principio supone la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta; afirma que subjetivamente, la elección de la medida para apreciar estas riquezas queda librada al criterio del legislador..”⁴⁹

⁴⁸ CARRETERO PEREZ, Adolfo, *Derecho Financiero*, Santillana Ediciones S.A., Madrid, España, pág. 29.

⁴⁹ VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial De Palma, Buenos Aires, pág. 91.

Con relación al principio de capacidad contributiva existen criterios diversos respecto a su validez jurídica dentro del campo legal, puesto que sus detractores consideran a este principio como impreciso y subjetivo, ya que sus parámetros no pueden ser definidos con exactitud.

De lo dicho creemos que resulta clara la forma en que la igualdad ha evolucionado, como la concebimos a la fecha, unificando la visión de igualdad ante la ley con la igualdad de hecho.

La obligación de buscar la igualdad de hecho, no sólo implica que el ordenamiento cuente con mecanismos específicos para la consecución de este fin, sino adicionalmente a que se recurra a la utilización de otras instituciones jurídicas (como por ejemplo el tributo o recursos administrativos), que aunque su concepción haya sido en función de otros fines, se presenten adecuadas para alcanzar los propósitos que toda Carta Magna trae implícitos.

Nuevamente, relacionándolo al recurso de revisión como tal, enlazando lo antes mencionado sobre el principio de igualdad con el fin último de este recurso, podemos colegir su trascendencia como herramienta del contribuyente, administrado o profesional del derecho, para insinuar que se revea un acto administrativo emanado de la administración tributaria central, aunque el mismo haya ya producido sus efectos, propendiendo siempre a evitar la indefensión del sujeto pasivo y avalar el cumplimiento de los derechos y garantías constitucionales ecuatorianos, pudiendo exigir con total derecho, un trato justo y equitativo dentro del trámite del recurso de revisión insinuado, sin distinción de ninguna clase que lo deje en un estado de indefensión.

Para ello, es necesario que los funcionarios del Servicio de Rentas Internas y de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, quienes estén a cargo de la tramitación de un recurso

de revisión, tengan siempre presente, pero, sobretodo, apliquen lo manifestado en líneas anteriores, para que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, podamos sentir respecto a la administración tributaria central, un sentido de igualdad frente a ella. Esto dará como resultado confianza y satisfacción dentro del proceso, con la consiguiente repercusión favorable para la sociedad en general, que podrá gozar de un sentimiento de seguridad jurídica y de tutela a sus derechos primigenios.

3. Tratamiento jurídico en el Código Tributario Ecuatoriano

La Comisión Interinstitucional encargada de la revisión del último proyecto del Código Tributario, esgrimió como fundamento filosófico teórico del recurso de revisión, en la exposición de motivos realizada al referirse a la inclusión de este mecanismo legal a dicha norma, como novedad en esa época, señalando textualmente:

“...en la fase administrativa se crea un recurso que en doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISION, que halla su justificación en la potestad de autocontrol de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en los que se apoya, lo cual justifica que pueda anteponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos y precisamente teniendo como presupuesto un acto administrativo firme, es decir, contra los que no sea dable ningún otro recurso administrativo, advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la máxima autoridad de la Administración correspondiente y previo un dictamen jurídico que lo califique...”⁵⁰

⁵⁰ Informe de consideraciones de la comisión elaboradora del Proyecto del Código Tributario. Pág. 11.

De lo que podemos colegir que el tratamiento que da el Código Tributario a este recurso extraordinario al incluirlo por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, no hace otra cosa que fortificar la facultad revisora y resolutoria de la administración tributaria, dotándole con este nuevo mecanismo legal para esa fecha (1976).

Esta facultad que tiene la administración tributaria para revisar sus propios actos, consta consagrada en su Art. 69 que señala textualmente:

“Facultad resolutoria.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.”

Ciñéndonos a la definición de recurso de revisión, podemos indicar así mismo que este recurso, por su propia naturaleza doctrinaria, se insinúa sobre actos firmes y ejecutoriados, actos de los cuales el Código Tributario nos da una definición de la siguiente manera:

“Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.

Art. 84.- Actos ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”

En cuanto al establecimiento de aquellos recursos administrativos de los que pueden hacer uso los sujetos pasivos el Código Tributario, determina en su Art. 140, los siguientes:

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

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.”

Aún más, el Código Tributario, que como ya señalamos anteriormente, es la norma rectora de las actuaciones de la administración tributaria central conformada por el SRI y la CAE, en varios ámbitos, y en este caso específico, del recurso de revisión que se encuentra normado en los artículos 143 a 148 del Código Tributario, cuyo análisis pormenorizado lo realizaremos en el Capítulo III de esta tesis, nos da la visión concreta de cómo se tramitará este importante mecanismo legal.

4. Otras normas aplicables

Si bien no podemos citar como aplicables algunas de las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, sobretodo desde el punto de vista de las causales para interponer este recurso, sí es importante realizar a manera de comparación una enunciación de las causales que prevé este *sui generis*⁵¹ cuerpo legal

⁵¹ El Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva actualmente vigente, fue dictado mediante Decreto Ejecutivo No. 2428, publicado en el Registro Oficial No. 536 de 18 marzo de 2002, durante el gobierno del Dr. Gustavo Noboa Bejarano. Este Estatuto, que ha sufrido varias reformas, se lo ha considerado como *sui generis* ya que su jerarquía normativa ha sido motivo de varios debates entre

como facultativas para interponer el recurso extraordinario de revisión, de actos firmes o ejecutoriados, señalando en su Art. 178 las 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...”

De las normas legales citadas, como veremos más adelante, podemos establecer que las causales determinadas tanto en el Código Tributario, cuanto en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, son prácticamente las mismas y entre ellas no existen diferencias dignas de ser analizadas, ratificándose una vez más lo señalado en cuanto a las coincidencias que en este tema existe entre el derecho administrativo y el derecho tributario.

Por otro lado, no pueden dejarse de analizar las normas de menor jerarquía que rigen tanto al Servicio de Rentas Internas, cuanto a la Corporación Aduanera

tratadistas ecuatorianos que, inicialmente pretendieron otorgarle un “rango de ley” (ZAVALA EGAS, Jorge, El Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1995, pág. 78), pero posteriormente, gracias a los pronunciamientos judiciales que se han dictado a este respecto, se lo ha logrado catalogar –aunque con varios opositores- como un “reglamento subordinado a la ley” (Gaceta Judicial No. XVII, 5, pág. 1492-1493).

Ecuatoriana, instituciones que forman parte de la administración tributaria central, respecto a la atribución de competencias y trámite del recurso revisión, por lo que a continuación nos referiremos a ellas.

4.1. Ley de Creación del SRI

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas promulgada en 1998, tuvo como objetivo fundamental, la modernización de la administración de rentas internas del país. En dicho cuerpo legal podemos encontrar varias normas que regulan la actuación de la administración tributaria central en el trámite del recurso de revisión.

Así el Art. 7, que se refiere a las funciones del Director General del Servicio de Rentas Internas, en su numeral quinto establece que a este funcionario le corresponde: “...Resolver los recursos de revisión que se interpongan respecto de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, conforme lo previsto en el Código Tributario. Esta facultad es indelegable...”.

Respecto a la disposición transcrita, puedo comentar señalando que la misma es concordante con lo establecido sobre este recurso en el código tributario, fundamentalmente a lo referente a que se interpone sobre actos firmes y ejecutoriados, y, lo más importante, sobre la indelegabilidad de esta atribución que conjuntamente con la absolución de consultas, no pueden ser delegadas a los directores regionales y provinciales del SRI, que en lo demás, podrán ejercer dentro de su respectiva jurisdicción, todas las otras funciones que el Código Tributario asigna al Director General del SRI.

4.2. Reglamento Orgánico Funcional de SRI

Este reglamento publicado en el Registro Oficial No. 725 de 16 de Diciembre del 2002, fue dictado con el fin de aprobar una nueva estructura funcional del Servicio de Rentas Internas, buscando adecuar la organización del mismo a los nuevos procesos y sistemas que se encuentran operando actualmente, por lo que contempló dentro de la denominada Administración Nacional del Servicio de Rentas Internas, una Dirección Nacional de Gestión Tributaria, de la que depende la Unidad de Recursos de Revisión.

De esta organización, resulta entonces lógica la atribución que mediante este reglamento orgánico se le otorga a Director de Gestión Tributaria del SRI, en el Art. 15, numeral 6, que dice: "...Presentar al Director General los proyectos de resolución sobre recursos de revisión...", pues como sabemos es atribución indelegable del Director General emitir la resolución, cuyo proyecto le será presentado por el funcionario antes mencionado.

Como funciones específicas del Departamento de Recursos de Revisión, el Art. 24 del reglamento establece:

- “1. Procesar y sustanciar los recursos de revisión y preparar los respectivos proyectos de resolución;
2. Definir las políticas y procedimientos para la atención de reclamos en el ámbito regional; y,
3. Supervisar la aplicación de normas y establecer procedimientos uniformes en las áreas de reclamos de las direcciones regionales, retroalimentando con criterios generados en la sustanciación y resolución de recursos de revisión.”

Si analizamos este artículo del reglamento orgánico del SRI y lo comparamos con el reglamento orgánico de la CAE que trataremos más adelante, podemos ver que, a simple vista, en cuanto a organización interna y al tratamiento e importancia que le dan cada una de estas instituciones a tan importante recurso administrativo, existe una diametral diferencia a favor del SRI, pues éste busca inclusive dentro de su misma organización, esto es, en sus direcciones regionales irse “retroalimentando” de las experiencias que trae consigo la sustanciación de estos recursos, lo cual desde mi punto de vista resulta beneficioso no sólo para la administración, sino también para el administrado.

4.3. Ley Orgánica de Aduanas

La Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 219 de 26 de Noviembre de 2003.

Esta norma legal con carácter de orgánica da un tratamiento por demás sucinto al recurso de revisión al referirse al mismo en su Art. 79, indicando que éste deberá ser conocido por el Gerente General de la CAE, que como ya sabemos es su máxima autoridad, limitándose a citar como norma supletoria en cuanto a las causales, trámite, efectos de la denegación, etc., al Código Tributario.

De la misma forma que en el Reglamento Orgánico Funcional, la Ley Orgánica de Aduanas establece entre las atribuciones “operativas” del Gerente General, la que conocemos ya, es decir, la resolución de esta clase de recursos.

4.4. Reglamento Orgánico Funcional de Aduanas

El Reglamento Orgánico Funcional de Aduanas publicado en el Registro Oficial No. 138 de 1 de Agosto de 2003, en su Capítulo II del Título III, Art. 10, al tratar sobre las funciones, atribuciones y deberes del Gerente General de la CAE, le determina en el numeral II refiriéndose a las atribuciones operativas, en el número 1: “Resolver los recursos de queja presentados por los contribuyentes en contra de los gerentes distritales, así como los recursos de revisión que se propusieren en contra de sus resoluciones.”

Analizando el artículo citado, realmente puedo señalar que no me parece adecuado ubicar a la resolución de este recurso extraordinario dentro de las “facultades operativas” de la CAE, puesto que una resolución de esta naturaleza puede acarrear serias consecuencias de índole jurídico tales como la reversión de un acto firme y ejecutoriado.

El Orgánico Funcional de la CAE, al igual que el del SRI, que ya analizamos, dispone la existencia de un Departamento de Reclamos y Recursos que tiene como primera atribución el “...Atender los recursos de revisión y queja...”, así como elaborar las resoluciones que en este sentido emita la Gerencia General, lo cual es bastante lógico, puesto que, si nos trasladamos al plano estrictamente pragmático, resultaría imposible que un funcionario con el rango del Gerente General de la CAE, sustanciara por sí mismo todos los recursos de revisión que iniciare la administración tributaria de oficio o por insinuación de alguna parte.

5. Análisis de precedentes jurisprudenciales sobre el recurso de revisión

La importancia de analizar pronunciamientos judiciales sobre este recurso administrativo extraordinario radica en que existen aspectos que nuestro ordenamiento jurídico deja a la deriva y que han sido subsanados por los fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia, respecto a este y otros temas con los que se relaciona.

Me parecen dignos de resaltar aquellos pronunciamientos que ha realizado la Corte Suprema de Justicia respecto a que el recurso de revisión solo es procedente contra actos firmes y ejecutoriados.

Así consta en la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2004 por la Sala Especializada de lo Fiscal, la cual en su parte medular refiere a que solo es procedente el recurso de revisión en contra de actos firmes y ejecutoriados, como se lee a continuación: *“...En conformidad al Art. 139 del Código Tributario cabe revisión únicamente en contra de actos firmes y ejecutoriados....”*⁵²

Existen varios⁵³ pronunciamientos jurisprudenciales que ratifican este criterio. Así, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, el 15 de Noviembre de 2006, ratificó el criterio antes esgrimidos diciendo: *“Los recursos de revisión se proponen en contra de actos firmes y ejecutoriados (inciso primero del Art. 143 de la*

⁵² Sentencia publicada en la Gaceta Judicial, año CV, serie XVIII, No. 1, página 302.

⁵³ Sobre el criterio de que el recurso de revisión cabe sólo respecto de actos firmes y ejecutoriados, se pueden ver también los siguientes pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia: sentencia 43-98 publicada en el Registro Oficial No. 166, de 19 de septiembre de 2000; sentencia 156-98 publicada en el Registro Oficial No. 167, de 20 de septiembre de 2000; sentencia 18-98, publicada en el Registro Oficial No. 342 de 7 de junio de 2001; sentencia 53-2004 publicada en el Registro Oficial No. 75, de 4 de agosto de 2005.

codificación) los cuales gozan de las presunciones de ejecutoriedad y legimitdad (Art. 82 de la codificación)...”⁵⁴

Otro aspecto que ha sido abordado y solucionado por los fallos⁵⁵ de triple reiteración de la Corte Suprema de Justicia se refiere a la situación jurídica que se presenta en la aplicación o no del silencio administrativo en este recurso, el cual si bien será analizado a profundidad en el capítulo III de la presente tesis, considero importante citar. Así, existe un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia en el que claramente se aprecia que se ha suplido este vacío, tal es el caso de la sentencia dictada el 1 de Febrero de 2001 por la Sala Especializada de lo Fiscal, la cual en su parte pertinente dice:

“...siendo el recurso de revisión una facultad que la Ley (Art. 139 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 necesario, no es ni constituye éste un recurso del contribuyente o administrado, al cual tenga derecho para plantearlo y recabarlo de 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 recursos verdaderamente tales que se establece como derechos del administrado o de terceros. Lo opcional o facultativo, por definición es antitético de lo obligatorio y por tanto a nadie,

⁵⁴ Sentencia 27-2005 publicada en el Registro Oficial No. 38, de 16 de noviembre de 2006.

⁵⁵ La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado señalando que el silencio administrativo no opera en los recursos de revisión, entre otros, en los siguientes fallos: sentencia 68-2003 publicada en el Registro Oficial No. 555, de 31 de marzo de 2005; sentencia 107-2000 publicada en el Registro Oficial No. 389, de 1 de noviembre de 2006; sentencia 30-2004 publicada en el Registro Oficial No. 390, de 6 de Noviembre de 2006; sentencia 127-2001 publicada en el Registro Oficial No. 403, de 23 de noviembre de 2006.

menos a la administración se le puede obligar, bajo razonamiento alguno a ejercer una acción que la ley le asigna como privativa y facultativa...”⁵⁶

Finalmente, como hemos visto a lo largo de este capítulo, el recurso de revisión como herramienta de la administración para revisar sus propias actuaciones o como último mecanismo que tiene el administrado para insinuar la revisión de actos administrativos que le perjudican en sus intereses, trae implícitas una serie de consideraciones teórico-conceptuales que resultan fundamentales para su aplicación en el campo pragmático, así como podemos señalar que se encuentran íntimamente relacionado –como debe ser- con nuestro ordenamiento jurídico constitucional al cual debe someterse.

⁵⁶ Sentencia publicada en la Gaceta Judicial, Año CII. Serie XVII. No. 5. Página 1472.

CAPÍTULO III

ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

1. De la Administración Tributaria

1.1. Definición y concepto

Si bien a lo largo de la historia, se ha conocido el papel que desempeña la “administración pública”, éste término *per se* recién fue utilizado a partir de la Edad Moderna, determinándose eso sí sus orígenes en la época de la Roma republicana.

Este transcurso de los años ha ido determinando el espíritu con que toda administración pública debe manejarse. En este sentido, Nowark citado por Diego Ribadeneira Vásquez señala que la administración tributaria “*debe ser el instrumento eficaz para convertir en realidad y vida el contenido de las leyes fiscales*”⁵⁷.

Ribadeneira Vásquez considera que el fin esencial de la administración tributaria “que la justifica y determina, es la aplicación de las normas tributarias (...), por lo tanto el objetivo fundamental de aquella Administración no es otro que el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias...”.

De ahí que, tomando en cuenta la trascendencia de las actuaciones de la administración tributaria, se concluye como consecuencia inminente que es necesario que

⁵⁷ MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005

se desarrolle en su forma organizativa y operativa con el propósito de que cumpla a cabalidad con los objetivos que ésta persigue.

Es innegable que entre los principales roles que cumple la administración tributaria está la emanación de actos administrativos, cuya naturaleza jurídica fue analizada anteriormente en la presente tesis, así como su facultad de revisarlos en ejercicio de esta potestad, para lo cual requiere –especialmente en el caso ecuatoriano– desarrollar un serio andamiaje operativo y contar con los funcionarios capacitados que formen un todo dentro de la organización, pero que cumplan satisfactoriamente con su tarea de revisar las actuaciones de sus “compañeros” que también forman parte de la administración.

Al partir de la premisa de que es una obligación de la administración tributaria el estar al servicio de los ciudadanos, se hace necesario enumerar una serie de factores que pueden considerarse como condicionantes de su actuación, los cuales pueden ser:

- “a) La realidad socio política del Estado;*
- b) La estructura organizativa del Estado;*
- c) Los avances técnicos en los métodos de gestión;*
- d) La realidad tributaria;*
- e) La organización existente y los recursos financieros disponibles; y,*
- f) el sistema fiscal a aplicar”⁵⁸;*

⁵⁸ RODRÍGUEZ, Federico, *Desarrollo Organizacional y Medios de la Administración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales de España, 1986.

Durante el desarrollo del presente trabajo investigativo, he descubierto que tanto el ciudadano común como los profesionales del derecho, fundamentalmente por las características propias del recurso de revisión, se sienten frente a la administración tributaria no en situación de “igualdad” sino de “dominación” o “superioridad” de ésta, lo que coloca un velo sobre la verdadera percepción que debería ser la tutela y resguardo de los intereses comunes de los contribuyentes.

1.2. Régimen jurídico

El Código Tributario, en el Título III, Capítulo I, artículo 64 establece que “La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.”

Entonces, el Presidente de la República es el titular del Estado, cuyos poderes administrativos son institucionales por encontrarse establecidos en la Constitución Política de la República, que en su Art. 171 numeral 9 al referirse a sus atribuciones señala que le corresponde: “...*Dirigir la administración pública y expedir las normas necesarias para regular la integración, organización y procedimientos de la Función Ejecutiva...*”. Así mismo, el Art. 260 íbidem en lo referente al presupuesto nos indica que “...*La formulación y ejecución de la política fiscal será de responsabilidad de la Función Ejecutiva. El Presidente de la República determinará los mecanismo y procedimientos para la administración de las finanzas públicas, sin perjuicio del control de los organismos pertinentes.*”

Como ya señalamos, el sujeto administrativo es el órgano de la administración ante el cual se debe desarrollar el procedimiento administrativo y al que corresponde dictar resoluciones que determinen su finalización.

Una vez que el recurrente ha decidido impugnar en sede administrativa el acto que le afecta, los órganos de la administración cuentan con facultades para encausar el procedimiento y llevarlo adelante, en aplicación de los principios que se le señalen.

Se puede decir que cada órgano administrativo tiene una serie de potestades que le permiten actuar en una determinada esfera. Dichas potestades integran y califican su competencia, la misma que debe ser estudiada para considerar la procedencia de deducir ante un órgano específico un recurso en especial.

Precisamente, una de esas atribuciones es la imposición unilateral de obligaciones. En efecto, mientras que por el principio de igualdad ante la Ley, que analizamos en el capítulo precedente, los particulares no están facultados para imponer a otros obligaciones sin su consentimiento, la administración por su parte tiene el poder – atribución- de imponer obligaciones en forma unilateral a los administrados, ya sea creando, modificando o suprimiendo situaciones jurídicas existentes. Esto deviene en virtud de que el cumplimiento de las tareas del Estado no puede quedar a la buena disposición o ánimo de sus súbditos, sino que debe implicar un mandato obligatorio.

Sin embargo “es de advertir que las obligaciones que impone la Administración no son fruto de su propia iniciativa, sino que tienen su fuente en la Constitución, en la Ley u otras normas; de otra parte, deben estar sometidas al cumplimiento de sus funciones y no

encaminadas simplemente a satisfacer un punto de vanidad de autoridad”⁵⁹, de lo que se colige que los actos administrativos que de ella emanen, siempre serán reglados.

De ahí que el Art. 75 del Código Tributario ordena que: “La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.”

Hemos dicho ya que en el Ecuador, la administración tributaria central está conformada por el Servicio de Rentas Internas SRI y la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE, cada uno en sus ámbitos los cuales analizaremos a continuación.

Previamente es importante señalar que estas dos instituciones son de la especie cuyo tratamiento jurídico viene dado en el Art. 118 de la Constitución Política de la República en sus incisos 5 y 6, esto es, que su naturaleza jurídica corresponde a instituciones del Estado, pertenecientes al sector público.

1.2.1. El Servicio de Rentas Internas

El Servicio de Rentas Internas fue creado mediante Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de Diciembre de 1997 “...como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito...”, tal como se establece en el Art. 1 de la mencionada norma.

Dentro de una perspectiva eminentemente personal, considero que la institución más reconocida por las personas eminentemente como administración tributaria precisamente

⁵⁹ VIDAL PERDOMO, Jaime, *Derecho Administrativo*, Bogotá, Editorial Temis, 1987, pág. 389.

es el Servicio de Rentas Internas, puesto que, si bien la Corporación Aduanera Ecuatoriana, es considerada por nuestra legislación como tal, no cabe duda, que al administrar impuestos con el carácter de aduanero, no todos los ciudadanos tienen o han tenido la necesidad de acudir ante ella, lo que no ocurre, con el SRI.

El régimen jurídico que rige la gestión del Servicio de Rentas lo encontramos en varias normas legales tales como su propia Ley de Creación, el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables, algunas de las cuales las analizamos ya en el capítulo II del presente trabajo investigativo.

1.2.2. Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE

El 13 de Julio de 1998 fue expedida la Ley Orgánica de Aduanas mediante la cual se crea la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE, la cual fue concebida como una persona jurídica de derecho público con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, cuyo domicilio principal está en la ciudad de Guayaquil.

Esta institución es considerada como un ente facilitador del comercio exterior, que goza de las facultades tributarias de determinación, resolución y sanción en materia aduanera, de conformidad con la Ley Orgánica de Aduanas y sus reglamentos.

El Art. 4 de la Ley Orgánica de Aduanas la define como “un servicio público que tiene a su cargo principalmente la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercancías y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República; la determinación y la recaudación de las obligaciones tributarias causadas por tales hechos; la resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados; y, la

prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras. Los servicios aduaneros comprenden el almacenamiento, verificación, valoración, aforo, liquidación, recaudación tributaria y el control y vigilancia de las mercaderías ingresadas al amparo de los regímenes aduaneros especiales...”

Si bien es cierto, podemos decir de la referencia textual que realizamos anteriormente, que varios son los ámbitos dentro de los cuales la CAE ejerce su actividad, no es menos cierto, que dentro del tema de la presente tesis, la atribución más importante que por definición legal le corresponde a esta institución es la resolución de reclamos, recursos, peticiones y consultas.

En este sentido, se hace necesario –aunque no sea el tema de este trabajo investigativo- enfatizar la trascendencia que tiene la absolución de consultas por parte de la CAE, sobre todo las relativas al aforo de bienes, que se convierten en vinculantes para todos los sujetos pasivos.

1.3. Atribuciones y limitaciones

Las atribuciones de la administración tributaria constan establecidas en el Código Tributario, las cuales conllevan implícitamente una serie de responsabilidades de ésta frente no solo de los contribuyentes, sino, lo que le genera más responsabilidad, respecto de la colectividad en general.

“La administración tributaria además de dar cumplimiento a su cometido de ejecutar la legislación tributaria con eficacia, debe incorporar como preocupaciones en su accionar, desempeñarse en forma ética, equitativa y eficiente. Ética significa la abolición

de toda conducta interna, individual o institucional, que constituyan actos de corrupción de toda especie y que tengan por finalidad beneficiar ilegítimos intereses políticos o económicos. Equitativa en cuanto a un trato justo e imparcial, que no de lugar a tratamientos arbitrarios en el uso de las atribuciones que le confiere la ley y que respete al mismo tiempo los derechos y garantías que ella otorga a los administrados. Eficiente en la gestión de los tributos, tanto en lo que se refiera a la racionalidad de la magnitud de los recursos utilizados para el desarrollo de sus funciones, como así también de los costos impuestos a los administrados a través de las formalidades exigidas para cumplir con sus obligaciones tributarias.”⁶⁰

De lo dicho se concluye que el logro de la administración tributaria en el marco de un Estado Democrático, no dependerá únicamente de una correcta gestión tributaria o de una estricta aplicación del régimen jurídico tributario, sino fundamentalmente de una coparticipación equitativa entre la administración, los contribuyentes y demás actores de la relación jurídico-tributaria. Estos últimos tienen la obligación del conocimiento y cumplimiento preciso de sus deberes y derechos, lo que evitará excesos por parte de la administración tributaria y sus funcionarios, originada en muchas ocasiones en las faltas propias de los contribuyentes.

En este sentido, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT, en su Trigésima Novena Asamblea General, efectuada en el 2005, señaló que:

“Junto con las comprensión del origen y finalidad de la tributación, la transparencia en la gestión de la administración tributaria, constituye un elemento

⁶⁰ RIBADENEIRA VASQUEZ, Diego, MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005, pág. 218.

fundamental para una mejor aceptación de los impuestos y, además, un deber primario de toda gestión pública para con la sociedad a la que pertenece.”⁶¹

En este sentido, si bien se puede ser muy crítico respecto de la actuación de la administración tributaria central dentro de la sustanciación del recurso de revisión, también concuerdo con la premisa de que tanto contribuyentes como funcionarios que participan en la gestión tributaria deben cumplir *sine qua non* con sus deberes formales y atribuciones, para que no sea necesario llegar a soluciones arbitrarias o la impugnación ya sea por vía administrativa o judicial.

En general, las facultades legales de las que goza la administración tributaria central –SRI y CAE- constan señaladas en forma sucinta en el Art. 67 del Código Tributario que dice:

“Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”

De la lectura de este artículo se puede inferir que las facultades legales de las que dispone la administración tributaria no deben ser concebidas solamente como un conjunto de poderes o medios coercitivos para cumplir fines específicos, los cuales forman parte de un ordenamiento jurídico vigente en el cual desarrolla sus funciones esta

⁶¹ 39ª. Asamblea del CIAT, 2005, *Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad*, Buenos Aires, Argentina, 2005.

administración, sino que debemos catalogarlas como el conjunto de facultades, derechos e incluso obligaciones de la administración frente a los administrados.

En resumen, las facultades que ostenta la administración son: la reglamentaria, la determinadora, la resolutive, la sancionadora y la recaudadora, a las que el Código Tributario les da el siguiente tratamiento:

“Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

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

Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la

composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos impositivos, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Art. 69.- Facultad resolutoria.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Art. 71.- Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.”

Adicionalmente a lo señalado, el mismo Código Tributario en su Art. 103, al referirse a los deberes ESENCIALES de la Administración Tributaria Central, en el numeral 8 señala que ésta deberá “*Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé...*”, lo que nos permite apreciar la

trascendencia que se otorga en nuestra legislación al recurso extraordinario de revisión así como su incidencia jurídica.

Estas potestades de la Administración Tributaria Central le generan responsabilidades, por lo que cabe señalar que los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes.

En el caso específico del Director del Servicio de Rentas Internas, enmarcándonos en el tema de la presente tesis, se puede señalar que la Ley de Creación del SRI, al determinar sus funciones, atribuciones y deberes, expresa en el Art. 7 numeral 5, que este deberá: “...*Resolver los recursos de revisión que se interpongan respecto de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, conforme lo previsto en el Código Tributario. Esta facultad es indelegable...*”

Por su parte, el Art. 73 de la Ley Orgánica de Aduanas determina taxativamente en el caso del recurso de revisión, que su conocimiento le corresponde al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, conforme a lo previsto en el Código Tributario, cuyas normas –como hemos reiterado en varias ocasiones- son aplicables también para el Servicio de Rentas Internas, al ser estas dos instituciones parte de la administración tributaria central, por lo que nos atañe analizar su actuación dentro de este recurso de carácter extraordinario.

2. Trámite del recurso de revisión

Como ha quedado comprobado a lo largo del presente trabajo, “...la revisión vía recurso es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legítimo a una correcta aplicación de las normas tributarias (...) cuando este se halla ante un acto tributario presuntamente ilegítimo que lesiona sus derechos”⁶²

Por lo dicho, es fácil afirmar que al igual que en todos los medios de impugnación, para plantear un recurso de revisión, se requiere que exista un interés legítimo del impugnador, el cual se concreta en el agravio que el acto administrativo le cause al insinuante.

En el recurso extraordinario de revisión lo que deben probarse son los hechos que afirma el insinuante –cuando no es de oficio- y que configuran las causales invocadas en el planteamiento del recurso, a las que acabamos de referirnos.

En este ámbito, la actuación de la administración tributaria central radicará –entre otras- en su facultad para solicitar de oficio las pruebas que considere conducentes y pertinentes para una correcta realización de la justicia y verdad administrativas, como fin de su actividad; y, de ofrecer a los administrados la posibilidad de que la propia administración revea sus resoluciones, aunque éstas ya se encuentren firmes o ejecutoriadas.

⁶² GONZALEZ GARCIA, Eusebio, en Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 2001, pág. 652.

2.1. Causales

Resulta básico para el presente trabajo investigativo, establecer en forma expresa, cuáles son las causales previstas específicamente en el Código Tributario ecuatoriano actualmente vigente, para plantear un recurso de revisión.

El Art. 143 de este cuerpo legal establece que el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, como representantes de la administración tributaria central, podrán iniciar un proceso de revisión de actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, o aceptar la insinuación presentada por un sujeto pasivo, 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,

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.”

De las causales citadas, podemos decir que éstas pueden considerarse como evidentemente justificables para dar origen a la presentación de un recurso de revisión, ya que dada la gravedad que acarrear, puede afirmarse que lesionan los derechos más importantes relativos al principio de la firmeza de los actos administrativos y uno de los principales fines que persigue este recurso es precisamente conseguir la justicia administrativa.

No obstante lo cual, se puede establecer que desde un punto de vista eminentemente pragmático y realista, básicamente las causales 1 y 2 son las que el administrado “ordinariamente” podrá aducir, pues las demás establecidas en esta enumeración, traen consigo un requisito de prejudicialidad, que viene ligado a un dictamen previo de una autoridad judicial competente, como en el caso de las causales 3, 4, 5 y 6, que implican inclusive la declaración del cometimiento de un delito.

Específicamente refiriéndonos a la primera causal para insinuar un recurso de revisión, a pesar de los criterios diferentes que existen particularmente sobre la misma, podría inferirse o inclusive confundirse de que ésta atañe a un recurso de alzada o es en el fondo una reconsideración, mas personalmente considero, que este tipo de

interpretaciones, no harían más que confundir a la autoridad máxima a cuyo cargo se encuentra la tramitación de este recurso. Por lo cual, como ya señalé anteriormente, al ser la causal más frecuente por la que se interpone la revisión, no cabría realizar ninguna elucidación sobre la misma.

Existen otras causales no consideradas por nuestra legislación, que el autor Héctor Escola⁶³ considera como suficientes para presentar recurso de revisión, pero que desde mi punto de vista no justifican dar origen al mismo, por cuanto su naturaleza las hace más viables de ser resueltas mediante recursos administrativo-tributario ordinarios. Pero para el análisis del lector, las citaré a continuación:

- Cuando el acto administrativo hubiere recaído respecto de cuestiones diferentes a aquellas esgrimidas en el procedimiento que dio lugar a que se lo dictará; y,
- Cuando en el acto administrativo se hubiere omitido proveer sobre alguna de las cuestiones articuladas expresamente en el procedimiento que dio lugar a que se lo dictara.

A este respecto, parece oportuno realizar una comparación con las causales de revisión contempladas en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, que en su Art. 62, señala taxativamente que este recurso procede en los siguientes casos:

“1. Cuando las resoluciones originales hubieren sido expedidas con evidente error de hecho o de derecho, que apareciere de los documentos que constan en el propio expediente o de disposiciones legales expresas;

⁶³ ESCOLA, Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1984, página 255.

2. Cuando después de haber sido expedida la determinación de responsabilidad civil culposa, se tuviere conocimiento de documentos ignorados al tiempo de dictar la resolución correspondiente;

3. Cuando en la determinación de responsabilidad civil culposa, se hubieren considerado documentos falsos o nulos, declarados en sentencia ejecutoriada, anterior o posterior a la resolución recurrida; y,

4. Cuando se estableciere que para expedir la resolución que es materia de la revisión, hayan mediado uno o varios actos, cometidos por los servidores públicos de la Contraloría General del Estado, tipificados como delitos y así declarados en sentencia ejecutoriada.”

Es evidente, que si analizamos a fondo las causales transcritas, las mismas son prácticamente idénticas a las necesarias para iniciar un recurso de revisión en materia tributaria, obviamente salvando lo relativo a que en el caso de la Contraloría General del Estado, el recurso de revisión procede en el evento de que se esté revisando la determinación de una responsabilidad civil culposa ya declarada previamente; y, de que, en las causales previstas en la Ley Orgánica de la Contraloría, no se ha previsto que en la prueba testimonial que haya servido de base para una resolución, los testigos hayan sido sentenciados por falso testimonio, quizás por los contados casos en que esta prueba es procedente dentro de los procesos a cargo de tal órgano de control.

La admisibilidad del recurso extraordinario de revisión nace de las causales manifestadas en el Código Tributario y analizadas anteriormente, por lo que, una vez que la autoridad administrativa tenga conocimiento, en cualquier forma o de cualquier medio, de que una resolución o un acto administrativo se engloba en dichas causales, sea por insinuación del recurso por parte del administrado, o por el informe de algún funcionario

de la propia administración, dispondrá que se de inicio con el ingreso del trámite del recurso en la forma que analizaremos más adelante.

Para el profesor ecuatoriano, Toscano Soria “la procedencia del recurso se concreta en el numeral 8 del Art. 103 del Código Tributario que dice que es deber sustancial de la administración tributaria, revisar de oficio sus propios actos o resoluciones dentro del tiempo y en lo casos previstos en el Código...”⁶⁴.

Es oportuno en este punto efectuar una crítica al Art. 143 del Código Tributario, cuando se refiere al “proceso de revisión”, lo que hasta cierto punto desnaturaliza a la revisión como recurso, pero que podría justificarse desde el punto de vista del proceso de ejecución, puesto que el contribuyente en forma muy creativa, podría acogerse a la excepción establecida en el numeral 6 del Art. 212 íbidem que señala: “...6.- Encontrarse en trámite pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión...”, con el propósito de suspender un procedimiento de ejecución, lo cual ya ha sido resuelto por la Corte Suprema de Justicia, no admitiendo la posibilidad de que el recurso de revisión suspenda el proceso de ejecución.

2.2. Sustanciación

2.2.1. Autoridades competentes

El Código Tributario, en su Art. 143, inciso primero, establece que “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

⁶⁴ TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., 2006, página 203.

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...”

Este primer inciso atribuye competencia a las máximas autoridades de las administraciones tributarias respectivas para que conozcan y dicten resoluciones sobre los recursos de revisión planteados dentro de sus jurisdicciones correspondientes, los cuales se especifican en el mismo inciso, sin embargo de lo cual, se debe indicar a manera de crítica, que se habla de administración tributaria central pero se hace referencia únicamente al Servicio de Rentas Internas, dejando completamente de lado a la Corporación Aduanera Ecuatoriana, que como sabemos, también es administración tributaria central.

2.2.2. Insinuación del recurso de revisión

El recurso de revisión puede ser insinuado⁶⁵ por todo sujeto pasivo, persona natural o jurídica, legítimamente interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria..

La pretensión que tiene el administrado al interponer el recurso de revisión tiene que estar limitada exclusivamente a las causales establecidas por la ley para que proceda el recurso, lo que significa que si el administrado alegare causales no previstas en el

⁶⁵ La figura de la insinuación, perteneciente más bien al derecho civil, fue introducida por la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de Mayo de 2001.

Código Tributario, el recurso de revisión no procedería y deberá ser rechazado por la autoridad que lo conozca.

“El escrito de insinuación del recurso de revisión deberá contener los siguientes requisitos:

- Designación de la autoridad ante la cual se presenta el recurso de revisión.
- Identidad de la persona natural que interviene por su propio derecho o como representante legal de la persona jurídica que insinúa el recurso.
- Señalamiento de domicilio para notificaciones.
- Fundamentos de hecho y de derecho del recurso.
- Pretensión concreta.
- Firma del recurrente, del procurador y del abogado patrocinador.”⁶⁶

Acerca de quien puede insinuar un recurso de revisión, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha debido pronunciarse señalando que no cabe que el mismo funcionario de la administración tributaria central que ha dictado y ejecutado una resolución administración, presente la insinuación tendiente a iniciar un recurso de revisión, pues “...la iniciación del recurso de revisión está reservada a la máxima autoridad del órgano administrativo correspondiente, de oficio, o por insinuación de la persona natural o jurídica interesada, no de la autoridad que emite el acto revisado, peor aún de la autoridad que lo ejecuta (...) No cabía, por tanto, que el propio funcionario que emitió y ejecutó el acto insinuara la revisión, menos aún que lo hiciera sin aludir a la causa para ello. Al haber ejercido una facultad no comprendida en la Ley, el Director

⁶⁶ TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., 2006, página 206.

Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte vulneró el art. 119 de la Constitución (...)"⁶⁷

2.2.3. Actuación de la administración tributaria central en el recurso de revisión

Una vez que el sujeto pasivo ha insinuado un recurso de revisión ante la administración tributaria, o ésta ha determinado que se ha producido la causal para ejercer este recurso extraordinario, el trámite se destina a la unidad de recursos de revisión en el caso del Servicio de Rentas Internas y al departamento de reclamos y recursos en el caso de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

En dichas dependencias, un analista responsable, de conformidad con lo establecido en el Art. 144 del Código Tributario, determinará una vez que ha analizado los fundamentos de hecho y de derecho, si el acto administrativo impugnado por esta vía incurre en alguna de las causales taxativamente enumeradas por la ley, lo que determina que el mismo sea procedente, pues en caso contrario, se dispondrá el archivo del trámite.

A este respecto, y una vez que ya hemos analizado las causales para insinuar el recurso de revisión, podemos decir que los funcionarios encargados de emitir el informe jurídico previo, tanto en el SRI como en la CAE "...podrá calificar la procedencia únicamente en el recurso de revisión insinuado con fundamento en la primera causal que se refiere a probables errores de hecho o de derecho en la expedición de un acto o resolución, pues ese informe será necesariamente positivo en las demás causales cuando

⁶⁷ Sentencia 261-2006 de fecha 24 de julio de 2007 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

la documentación o las actuaciones judiciales justifiquen la revisión de un acto administrativo firme o ejecutoriado.”⁶⁸

Por lo dicho, podemos concluir que la importancia de este informe jurídico previo, consiste en que se convierte en la pauta del Director General del SRI y del Gerente General de la CAE-en el caso del presente estudio- para asumir su posición de “juzgador”, constituyéndose este informe en una calificación de procedencia que, de ser el caso, instaurará un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas.

Se debe resaltar que existe reiterada jurisprudencia⁶⁹ que ratifica lo expresado anteriormente en el sentido de que, si bien la administración tributaria puede ejercer su actividad revisora de oficio o a insinuación de parte, este hecho no significa que una vez que el contribuyente la haya propuesto, no se le dará trámite, pues sustentar lo contrario violaría el principio de petición consagrado en el numeral 15 del Art. 23 de la Constitución Política de la República.

Entonces, una vez que se ha instaurado el sumario, éste concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria, el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte, dentro de los cuales deberán actuarse todas las pruebas de las que se disponga.

⁶⁸ TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., 2006, página 203

⁶⁹ Ver las siguientes sentencias dictadas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia: 103-8 publicada en el Registro Oficial No. 542 de 26 de marzo de 2002; 93-2000 publicada en el Registro Oficial No. 601 de 20 de junio de 2002; y, 24-2001 de fecha 24 de agosto de 2004.

Respecto a las pruebas que cabe que se practiquen dentro de la tramitación de un recurso de revisión, parece lógico indicar que las mismas siempre deberán tener relación directa con las causas que se esgrime para la insinuación o iniciación del recurso de revisión, puesto que, no cabría que los interesados soliciten la práctica de pruebas diferentes que no tengan relación al recurso por principio de economía procesal administrativa.

Si el recurso de revisión se refiere a cuestiones de puro derecho, será innecesaria la apertura del expediente sumario previsto en el Art. 144 del Código Tributario, y en este aspecto es muy importante la actuación de la administración tributaria central que deberá tener el suficiente criterio para determinar con claridad esta situación jurídica y evitar una pérdida de tiempo y recursos, tanto al administrado como a sí misma.

Debo decir que dentro del trámite del recurso de revisión, los funcionarios de la administración tributaria central deberán ajustar sus actuaciones a las leyes que rigen a sus respectivas instituciones, en aplicación del “principio de Derecho Público según el cual sólo es posible hacer aquello que está permitido por la ley...”⁷⁰, pues no se pueden afectar los derechos de los contribuyentes por conductas irregulares de la administración tributaria que en ocasiones “vulnera el principio de seguridad jurídica, y la garantía del debido proceso, pues coloca al contribuyente en una situación de incertidumbre y de total desigualdad frente a la Administración Tributaria...”⁷¹, sobretodo, cuando procede a revocar los actos administrativos emitidos por ella, que ya han sido ejecutados, tal como se analizará más adelante en la presente tesis.

⁷⁰ TINAJERO, Pablo, *La Acción de Lesividad*, PUCE, página 26.

⁷¹ Sentencia 261-2006 de fecha 24 de julio de 2007 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

2.2.4. Plazos del recurso de revisión

Revisando las causales de interposición de este recurso administrativo extraordinario, no parece fácil establecer con exactitud el plazo de su presentación, de tal forma que éste procedería –haciendo una lectura extensiva del mismo-, en el momento en que el administrado cuente con las pruebas que sustenten la afirmación de haber sido dictado el acto con las falencias antes anotadas. De tal manera, que el recurso de revisión podría interponerse en cualquier tiempo.

Sin embargo, según lo previsto en el Art. 145 del Código Tributario, debemos decir que el plazo para interponer el recurso de revisión es de tres años siguientes a la expedición de la resolución en los casos contenidos los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143 del mismo cuerpo legal, es decir, en los casos en que hubiera error de hecho o de derecho en la resolución, o si se encontraren o aparecieren nuevos documentos que hagan variar la resolución expedida, o cuando los documentos que sirvieron de base para emitir la resolución fueren nulos o falsos.

Refiriéndonos a las otras causales, diremos que el recurso de revisión podrá interponerse dentro de los 30 días contados desde que se ejecutorió la sentencia respectiva, en los casos en que declaraciones testimoniales de personas que luego hubieren sido condenadas por falso testimonio, hubiesen servido como base de dicha resolución, o cuando los funcionarios hubieren cometido algún delito de los señalados en el numeral 6 del Art. 143 del Código Tributario, siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación del acto que se trate.

2.2.5. Resolución

La máxima autoridad administrativa tributaria del Servicio de Rentas Internas y de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, tiene el plazo máximo legal de 90 días para

emitir su resolución motivada, conforme lo establecido en los principios del debido proceso consagrados en el Art. 24 de nuestra Constitución, resolución que podrá confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto revisado. El mismo plazo se aplicará para las máximas autoridades de la administración tributaria seccional y la de excepción.

Se debe mencionar que los errores aritméticos o de cálculo cometidos por la administración al dictar alguna de sus resoluciones, pueden ser rectificadas en cualquier tiempo, según lo permite el Art. 146 del Código Tributario, al cual se lo puede criticar en cuanto al plazo para esta rectificación, pues señala que será “en cualquier tiempo” sin establecer taxativamente un periodo determinado, que a mi entender podría tratarse de cinco años, que es el que fija la ley para la prescripción de los títulos ejecutivos. A esta disposición también la criticaré por su redacción en un artículo independiente, pero dentro del mismo capítulo del recurso de revisión, cuando considero que nuestro legislador debería crear un capítulo aparte, en el que se incluya un mecanismo más ágil para corregir los errores de cálculo referidos.

Como ya dijimos, la resolución del recurso extraordinario de revisión deberá contener la confirmación, invalidación, modificación o sustitución del acto revisado que ha sido materia del recurso. Esta resolución gozará de presunciones de legalidad y legitimidad y no podrá ser impugnada en la vía administrativa, conforme lo dispuesto en el Art. 148 del Código Tributario que establece que la misma sólo podrá ser impugnada mediante acción contencioso-tributaria interpuesta ante el Tribunal de lo Fiscal que corresponda.

Analizar si procede o no el recurso de revisión una vez que el acto administrativo firme y ejecutoriado cuya validez se ataca haya sido ejecutado, nos pondría frente a la

disyuntiva de sopesar el principio de seguridad jurídica, versus el espíritu mismo de la revisión, esto es, el de ser un recurso extraordinario que se le otorga al sujeto pasivo y a la misma administración tributaria para corregir actos administrativos que perjudican al contribuyente.

A pesar de que ya existen últimos pronunciamientos⁷² al respecto por parte de la Corte Suprema de Justicia, el hecho de haber llevado a cabo la presente investigación, considero que me legitima para señalar que, a mi criterio, sí es procedente que se revisen los actos que ya se encuentran ejecutados, en virtud de la esencia misma de este recurso, pues caso contrario, sería un sin sentido considerarlo siquiera dentro de nuestra legislación.

Evidentemente que en el campo pragmático una resolución favorable sobre un recurso de revisión que ya haya sido ejecutado, traerá una serie de consecuencias, no solo jurídicas sino de aplicación, pero sin lugar a dudas, es poco precio para los beneficios que recibirá en determinados casos, no solo el contribuyente, sino inclusive la misma administración tributaria en ejercicio de su facultad revisora.

Eso sí, se deberá tomar en cuenta la situación jurídica que se presentaría si se revisa un acto cuya resolución fue inicialmente favorable al contribuyente, pues en este caso podría, al contrario de lo expresado en líneas precedentes, vulnerarse los principios de seguridad jurídica y del derecho a un debido proceso, colocando al sujeto pasivo en inseguridad y desventaja frente a la administración, llegando inclusive a ponerse "...en tela de duda la firmeza y ejecutoridad de los actos administrativos, y se admitiría que

⁷² Ver las siguientes sentencias dictadas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia: 164-2004 publicada en el Registro Oficial No. 397 de 15 de noviembre de 2006; y, 261-2006 de fecha 24 de julio de 2007.

ningún contribuyente puede tener seguridad acerca de su situación jurídica, hasta que fenezcan los términos de tres años o más que establece el Código Tributario para iniciar la revisión...”⁷³

En este tema cabe citar el criterio que sobre la potestad revocatoria emiten los tratadistas García de Enterría y Tomás Ramón Fernández quienes afirman que “todo el tema de la revocación de actos administrativos por motivos de legalidad es en extremo delicado, en cuanto que atenta contra las situaciones jurídicas establecidas. El enfrentamiento entre los dos principios jurídicos básicos de legalidad y de seguridad jurídica, exige una gran ponderación y cautela la hora de fijar el concreto punto de equilibrio”, por eso, “la facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes...”⁷⁴

En este caso específico, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que “...Para salvaguardar este equilibrio, lo propio en este caso hubiese sido (...) iniciar una acción de lesividad, acción que conforme establecen las normas, la doctrina y la jurisprudencia, es aquella posibilidad atribuida a la Administración para alcanzar, mediante la jurisdicción contencioso administrativa, la revocatoria del acto administrativo cuando aquélla no pudiese anularlo o revocarlo por sí misma...”⁷⁵

⁷³ Sentencia 261-2006 de fecha 24 de julio de 2007 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

⁷⁴ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo I*, Thomson-Civitas, 2005, pág. 668.

⁷⁵ Sentencia 261-2006 de fecha 24 de julio de 2007 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

2.3. Improcedencia del recurso de revisión

2.3.1. Causales

Como hemos analizado, el Código Tributario ecuatoriano establece en forma taxativa las causales por las cuales se puede insinuar o iniciar el recurso de revisión. De la misma manera, el Art. 145 establece los casos en que el mismo no procede, los cuales citamos a continuación:

“1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;

2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;

3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;

4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,

5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.”

Haciendo un comentario general a las causales antes citadas para la improcedencia del recurso, debemos indicar que éstas hacen referencia a situaciones jurídicas que implican un conocimiento previo por parte de alguna autoridad –judicial o

administrativa- sobre las causas que las originen, como en el caso de la primera y la quinta.

En el caso de la segunda y tercera causal, la improcedibilidad deviene de un plazo de prescripción que –como vimos anteriormente- consta también establecido en las propias causales de insinuación del recurso de revisión.

Con relación a la cuarta causal, personalmente considero que ésta es la de mayor importancia para nosotros, los profesionales del derecho, en la que debemos tener el máximo cuidado, pues hace referencia a una falta de fundamentación, o lo que es igual, a la negligencia para comprobar la existencia de alguna de las causales esgrimidas por el administrado en su insinuación de recurso de revisión. Por ello, es obligación del abogado patrocinador, actuar con la mayor responsabilidad profesional y cerciorarse previamente a insinuar un recurso de revisión, de contar con todas las pruebas necesarias para avalizar lo esgrimido por nuestro defendido.

Se debe enfatizar que la resolución que emita la administración tributaria central en recurso de revisión, no puede ser impugnada a través de ningún recurso o procedimiento administrativo, pues solamente cabe proponer demanda de impugnación contra ella, ante cualesquiera de los tribunales distritales de lo fiscal.⁷⁶

2.3.1.Repercusión de la improcedencia

A primera vista, la incidencia o repercusión de la improcedencia de este recurso extraordinario, se refiere especialmente al administrado, pues si éste se encuentra incurso

⁷⁶ Ver la sentencia 129-2001 dictada por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 55 de 4 de abril de 2003.

en alguna de las causales del Art. 145 del Código Tributario, habrá perdido su última opción de discutir en la vía administrativa con el propósito de que se revise el acto administrativo que haya afectado sus intereses, pues como mencionado en reiteradas ocasiones, el recurso de revisión procede únicamente contra actos firmes y ejecutoriados.

No obstante lo manifestado, si realizamos un análisis más meticulado sobre esta improcedencia, la misma obviamente que afectará en forma particular al administrado interesado, pero también lo hará con la propia administración tributaria, pues ésta como ente del Estado se convierte en uno de los mecanismos que el mismo tiene, para lograr su objetivo, es decir, el bienestar general.

Esta improcedencia del recurso de revisión nos afecta a todos y cada uno de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, pues seguirá perennizándose en nuestras mentes la idea de superioridad y eventual abuso de la administración tributaria como “juez y parte” en este recurso.

Dentro de este mismo tema, pero trasladando el escenario del recurso de revisión al momento en que el contribuyente interpone un recurso de casación en materia tributaria, debemos decir que, partiendo de la premisa de que la base esencial para que se haya introducido la casación en nuestro ordenamiento jurídico, radica en que “la existencia de una sola y definitiva instancia, en una determinada materia, es de todo punto de vista inconveniente...”⁷⁷, podemos afirmar con certeza que sí cabe la casación, siempre y cuando la resolución del recurso de revisión haya sido impugnada mediante la respectiva acción interpuesta ante el Tribunal de lo Fiscal y éste ya se haya pronunciado,

⁷⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente, ALBAN GÓMEZ, Ernesto y otros, *La Casación*, Serie “Estudios Jurídicos”, Vol. 7, Quito, 1994, pág. 100.

siempre y cuando se cumplan con las causales previstas en la Ley de Casación para este efecto.

3. Del silencio administrativo

En el Art. 21 del Decreto Ley 05, que fue publicado en el Registro Oficial No. 396 de 10 de Marzo de 1994, se prevé la institución conocida como “aceptación tácita” que según dicha norma se aplica a reclamos y recursos de carácter tributario que no hubieren sido resueltos en un plazo máximo de 120 días.

La aplicación de este artículo trajo una serie de reclamos de los sujetos pasivos que cuestionaban la actuación de la administración tributaria central a este respecto, pero que no se encontraba una salida legal, puesto que el Código Tributario nada decía al respecto.

Por ello, como ya dijimos al realizar el análisis de precedentes jurisprudenciales sobre el recurso de revisión, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, mediante fallos de triple reiteración definió que la disposición respecto a la aceptación tácita y el silencio administrativo no se aplican al recurso extraordinario de revisión.

Estos pronunciamientos⁷⁸ son lógicos si analizamos, por un lado, lo dispuesto en el Art. 144 que respecto a la tramitación del recurso de revisión, esto es, la obligatoriedad

⁷⁸ Ver las sentencias: 68-2003 publicada en el Registro Oficial No. 555, de 31 de marzo de 2005; 107-2000 publicada en el Registro Oficial No. 389, de 1 de noviembre de 2006; 30-2004 publicada en el Registro Oficial No. 390, de 6 de Noviembre de 2006; y, 127-2001 publicada en el Registro Oficial No. 403, de 23 de noviembre de 2006.

de iniciar un sumario administrativo que habrá de instaurarse previo informe del departamento jurídico respectivo si lo hubiere o de un abogado designado para el efecto.

Asimismo si revisamos el artículo 147 íbidem que dispone que: "concluido el sumario se pedirá nuevamente informe al departamento jurídico o al abogado designado para el efecto, por el plazo de ocho días, vencido el que, con o sin informe, la Autoridad Administrativa correspondiente dictará resolución motivada en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado", podemos concluir que si sumamos todos estos plazos expresamente señalados en la ley, tenemos que el trámite del recurso de revisión precisa de un plazo de al menos ciento veintiocho días, sin contarse del que necesariamente deberá otorgarse al departamento legal o al abogado designado para la emisión del informe preliminar, esto es más allá de los ciento veinte días señalados para que se produzca el silencio administrativo. Con lo que podemos insistir que la figura del silencio administrativo no puede aplicarse en el caso del recurso de revisión.

Se puede afirmar que otra razón para determinar que no es aplicable la aceptación tácita y el silencio administrativo en el recurso de revisión es en virtud de que "no se trata propiamente de un recurso y, de aceptarse como tal, es en todo caso un recurso extraordinario por referirse a actos firmes o ejecutoriados y tratarse de potestad facultativa o discrecional de la autoridad que puede o no aceptar a trámite un recurso insinuado."⁷⁹

⁷⁹ TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., 2006, página 208.

No obstante lo manifestado, se debe distinguir otra situación jurídica que se puede presentar dentro del trámite del recurso de revisión, la cual consiste en que el informe jurídico haya declarado la procedencia de este recurso, momento a partir del cual ya no es facultativo de la administración tributaria central, dictar la resolución sobre éste en un plazo de 90 días, sino que esto se convierte en una obligación de la misma.

De ahí que, a manera de conclusión, podemos citar dos momentos respecto a la figura de la aceptación tácita en el recurso de revisión, el uno, en el que se busque contabilizar los 120 días o los 90 días de la resolución, desde la fecha en que se insinuó este recurso, caso en el cual como ya vimos, no procede esta institución; y, aquella situación en que el recurso ha sido declarado procedente, pero no se ha dictado la resolución en el tiempo previsto por la Ley, situación en la que sí podría decirse que puede aplicarse la aceptación tácita del recurso.

Esto último en razón de que la administración tributaria central ya ha aplicado su discrecionalidad en cuanto a la procedencia del recurso y deslegitimaría totalmente su actuación, el hecho de que se siguiera acogiendo a este razonamiento para no emitir su resolución en el plazo que le dispone la Ley, más aún al tratarse de un recurso con tanta trascendencia y, sobre todo, por los efectos jurídicos que produce su aceptación, tal como lo hemos analizado a lo largo de esta tesis.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- El recurso de revisión nace como una respuesta de nuestra legislación a la necesidad de la sociedad de crear mecanismos legales reales que propendan a concretar los principios de modernización con el propósito de poner fin a la apatía y lentitud que por muchos años caracterizó a ciertos funcionarios que conformaban la administración tributaria; o, a los criterios *económicos* y no legales que en ocasiones emite la administración, colocando al contribuyente en estado de indefensión.
- El recurso de revisión es un medio procesal de carácter extraordinario, que difiere de la generalidad de los recursos administrativos que tienen como objetivo evitar que un acto administrativo produzca efectos jurídicos, mientras que el recurso de revisión busca rescindir lo ya producido, pues solo tiene cabida legal, en contra actos firmes y ejecutoriados, por lo que se lo puede considerar como un medio de auto tutela o autocontrol.
- La administración tributaria central, como propia emisora de los actos administrativos que se pretende impugnar o como responsable de actos que pudieren considerarse violatorios de disposiciones legales, en muy pocas ocasiones tiene la disposición o buen criterio de revisar sus actos, de enmendar errores o aceptar haberlos cometido. Es por ello que en la práctica, generalmente las nuevas resoluciones de recursos de revisión insinuados por los administrados, generalmente reafirman lo ya expresado o modifican escasamente lo ya resuelto.

- Los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria no deben abusar de este mecanismo extraordinario previsto por el Código Tributario, y por lo tanto, deberán procurar que las causales por las que insinúen este recurso se enmarquen concretamente en las señaladas por la Ley, y no otras, pues la esencia de este recurso nace de la innovación o novedad de los hechos que hayan originado una determinada resolución administrativa.

- Doctrinariamente el recurso de revisión está creado con el objeto de facultar a las máximas autoridades para revisar lo actuado por sus inferiores, sin embargo de lo cual, en la práctica, la mayoría de recursos de revisión se inician por insinuación de los administrados y no se origina del seno de la propia administración, por lo que considero recomendable que tanto el Servicio de Rentas Internas como la Corporación Aduanera Ecuatoriana, fortalezcan sus Unidades y Departamentos encargados de la tramitación de este recurso a fin de que se generalice el principio del *motu proprio*, es decir, que se el recurso de revisión se inicie sin necesidad de insinuación de particulares.

- El recurso de revisión tiene estrecha relación con casi todos los principios que rigen el derecho tributario, pero en él prevalece el principio de autotutela, es decir, la posibilidad de la administración tributaria central de controlar, tanto la legalidad como la oportunidad o conveniencia de los actos administrativos que emanan de ella, en virtud de los intereses generales de la colectividad que le corresponde tutelar.

- La facultad de la administración tributaria central para revisar y rever una resolución administrativa debe mantenerse vigente en nuestro ordenamiento

jurídico, pero encaminada siempre a respetar los principios de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica., procurando que éstos se apliquen siempre tomando como fin último, la tutela de los derechos de los administrados, que bajo ningún concepto pueden verse menoscabados. De ahí que, será imprescindible que en nuestro ordenamiento jurídico se legisle a este respecto, acogiendo los criterios jurisprudenciales que la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha emitido sobre el tema de las situaciones jurídicas ya establecidas, tal como lo hemos visto en la presente tesis, tomando en cuenta siempre el bienestar de los contribuyentes.

- A pesar de lo dificultoso que puede llegar a ser la comprensión de la teoría de la revisibilidad o irrevisibilidad de los actos administrativos tributarios y de que a primera vista resulte de fácil definición la segunda, respecto a que nadie puede ir en contra de sus propios actos, en el desarrollo de la presente tesis ha quedado demostrado que la administración ejercita sus facultades revisoras gozando de la competencia que le otorga la Ley, y que más bien la aplicación del recurso de revisión en forma coherente y legal, genera más confianza y seguridad jurídica de los administrados respecto de ésta, por lo que, como anotación final no me queda más que sugerir el fortalecimiento de este recurso y el respeto al mismo, tanto por parte de la administración tributaria central, como de los sujetos pasivos.

- Debo recomendar, si cabe esta palabra, a los funcionarios de la administración tributaria central, a fin de que sus actuaciones dentro de la sustanciación del recurso de revisión sean consideradas como absolutamente objetivas e imparciales –lo que es el principal cuestionamiento que la misma recibe-,

debiendo realizar una aplicación estricta y literal de todas las normas referentes a este importante recurso administrativo tributario.

- Finalmente, debo concluir que es necesaria una reforma legal integral que amplíe la manera en que el Código Tributario abarca al recurso de revisión, pues en la forma en que está previsto en la actualidad, se abordan sólo tangencialmente situaciones jurídicas relevantes que se producen durante su sustanciación y resolución, dejando a la deriva al contribuyente frente a la administración tributaria, que en algunos casos, precisamente debido a estos vacíos legales, actúa con demasiada discrecionalidad, por lo que se deben limitar sus facultades, pues de lo contrario, seguiremos como hasta ahora, esperando a que ciertos abusos sean subsanados por los fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia, después de –en varios casos- largos y reñidos procesos judiciales.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 11ra. Edición, Editorial Porrúa, México, 1993.

BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, 4ta. Edición, Tomo 1, Buenos Aires, 1947.

CARRETERO PEREZ, Adolfo, *Derecho Financiero*, Santillana Ediciones S.A., Madrid.

D'ALBERGO, *Economía della finanza pubblica*, Tomo V, Italia, 1992.

DELGADILLO, Luis Humberto, *Compendio de Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1997.

DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 7ma. Edición, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998.

ESCOLA, Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.

FEDELE, Andrea, *La Reserva de Ley*, compilado por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001, pág. 158.

GARCIA DE ENTERRIA, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I séptima edición Civitas,, Madrid, 1995.

GARRONE, José Alberto, *Diccionario Jurídico*, Abeledo – Perrot, Argentina. 1.989.

GIANINI, A.D., *Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, Italia, 1956.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio, en Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 2001.

GORDILLO, Agustín, *Procedimiento y Recursos Administrativos*, Buenos Aires, Ediciones Macchi S.A., 1971.

Informe de consideraciones de la comisión elaboradora del Proyecto del Código Tributario

LEJEUNE, Ernest, *El Principio de Igualdad*, compilado por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001.

MARIENHOFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, 4ta. Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1990.

MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO,
Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991.

QUERALT, Martín, citado por Amatucci Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001.

RIBADENEIRA VASQUEZ, Diego, *MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO*, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005.

RIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ra. Edición., Editorial Themis, México, 1998.

ROBALINO ORELLANA, Javier, *El marco constitucional del Derecho Administrativo en el Ecuador*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006.

RODRÍGUEZ ARANA, Jaime, *El Derecho Administrativo Constitucional*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006.

RODRÍGUEZ, Federico, *Desarrollo Organizacional y Medios de la Administración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales de España, 1986.

ROJAS, Enrique, *Los Derechos Constitucionales del Derecho Administrativo Costarricense*, V FORO IBEROAMERICANO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, abril de 2006.

ROYO VILLANOVA, A y S, *Elementos del Derecho Administrativo*, Tomo II, Valladolid S/E, 1955.

SECAIRA DURANGO, Patricio, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Editorial Universitaria, Primera edición, 2004, Quito Ecuador.

SERRERA, P.L., *Lo económico administrativo: historia y ámbito*, Sevilla – España, 1966.

TINAJERO, Pablo, La Acción de Lesividad, PUCE, página 26.

TOSCANO SORIA, Luis, *Procesos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Pudeleco Editores S.A., Febrero 2006, Quito Ecuador.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Serie Estudios Jurídicos, Volumen 1, Corporación Editora Nacional, 1984.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, ALBAN GOMEZ, Ernesto y otros, *La Casación*, Serie “Estudios Jurídicos”, Vol. 7, Quito, 1994.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Nuevo Derecho Constitucional Ecuatoriano*, Artículo Inédito, Quito, julio de 1998.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Artículo Inédito, Quito, noviembre de 2.002.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Tributación y Derechos Humanos*, Revista de Derecho Foro, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, Quito Ecuador.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Artículo Inédito

VELÁSQUEZ BAQUERIZO, Ernesto, *La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1996.

VIDAL PERDOMO, Jaime, *Derecho Administrativo*, Bogotá, Editorial Temis, 1987.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ta. Edición, Buenos Aires, Depalma, 1992.

39ª. Asamblea del CIAT, 2005, *Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad*, Buenos Aires, Argentina, 2005.