

Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Facultad de Jurisprudencia

Disertación previa a la obtención del título de
abogado.

Tema de trabajo de Titulación:

Vulneración de derechos del contribuyente en el ejercicio de la facultad extraordinaria
de revisión de la administración tributaria

Autora:

Leslie Carolina Carrera Pérez

Director:

Sandro Vinicio Vallejo Aristizábal

Quito, D.M., 2023

DEDICATORIA

A Dios y a la Virgen María por acompañarme y guiarme durante todo este camino
A los pilares fundamentales de mi vida, Marianita y José, mis padres, por ser mi guía y
apoyo en todo momento, por su infinito amor y cariño durante este camino. Hago suyo
este logro porque sin ustedes nada de esto habría sido posible, siempre serán mi razón
de ser y mi ejemplo de esfuerzo y perseverancia

A mis hermanas Erika, Nathaly y Evelyn, por su infinito amor, por apoyarme y
levantarme en cada caída y porque nunca dejaron de confiar en mí, siempre serán mi
ejemplo a seguir

A César, mi novio, por el amor que me da, por su incondicional apoyo en cada momento
de este camino que lo hemos vivido y por luchar para cumplir los sueños que
construimos juntos

Resumen

Los administrados poseen el derecho de impugnación, por lo que deben asistirse de métodos legalmente reconocidos en la ley, lamentablemente el sistema de recursos en materia tributaria en Ecuador es escaso porque no cuenta con recursos ordinarios, sino que el único medio de impugnación es el recurso extraordinario de revisión, el cual tampoco cuenta con una correcta regulación, lo cual limita el derecho de impugnación de los administrados. Es necesario que los administrados tengan medios para materializar su derecho a la impugnación, no obstante, el único remedio regulado en el Código Tributario es el Recurso Extraordinario de Revisión, en el que no se establece un tiempo prudencial para emitir la resolución, además, el legislador lo estableció como una potestad facultativa, lo cual ha sido interpretado de manera incorrecta por la administración. Este recurso tiene su cimiento en el control de legalidad, el cual no es realizado de manera adecuado por las administraciones tributarias. La problemática en el sistema de recursos en la legislación ecuatoriana, al no estar regulada y su indebida aplicación del recurso extraordinario de revisión ha generado que se vulneren los derechos de los administrados, como el derecho de petición, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa.

Palabras Claves: recursos administrativos, potestad facultativa, control de legalidad, recurso extraordinario de revisión.

Abstract

The administered have the right of appeal, so they must use methods legally recognized in the law, unfortunately the system of appeals in tax matters in Ecuador is scarce because it does not have ordinary remedies, but the only means of appeal is the extraordinary review appeal, which also does not have a correct regulation, which limits the right of appeal of the administered. It is necessary that the administered have means to materialize their right to appeal, however, the only remedy regulated in the Tax Code is the Extraordinary Review Appeal, in which a reasonable time to issue the resolution is not established, in addition, the legislator established it as a facultative power, which has been interpreted incorrectly by the administration. This appeal has its foundation in the control of legality, which is not carried out properly by the tax administrations. The problem in the system of appeals in the Ecuadorian legislation, due to not being regulated and its improper application of the extraordinary review appeal has generated that the rights of the administered are violated, such as the right of petition, legal certainty and the right to defense.

Keywords: Administrative resources, optional power, legality control, extraordinary review resource.

ÍNDICE

Introducción.....	4
CAPITULO I: LOS RECURSOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA	5
1.1. Impugnación jurídica	5
1.2. Definición de recursos	6
1.3. Naturaleza jurídica de los recursos administrativos.....	7
1.4. Clases de Recursos Administrativos.....	8
1.4.1. Recursos ordinarios.....	10
1.4.2. Recursos extraordinarios.....	11
1.5. Principios aplicables en los recursos administrativos	13
1.5.1. Principio de legalidad.....	13
1.5.2. Autotutela Administrativa.....	15
1.5.3. Doble instancia.....	16
CAPITULO II: DE LOS RECURSO ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA	18
2.1. De la obligación tributaria y sujetos de la relación jurídica tributaria	19
2.2. De las facultades de la Administración Tributaria.....	20
2.3. De los Actos Administrativos Tributarios	23
2.4. Diferencia entre los reclamos y recursos	24
2.5. El recurso de revisión: concepto, naturaleza jurídica y aplicación en la legislación ecuatoriana	25
2.5.1. Competencia	29
2.5.2. Legitimación activa.....	29
2.5.3. Tramitación.....	29
2.5.4. Causales del recurso de revisión e improcedencia del recurso	31
2.6. Legislación comparada	33
CAPITULO III: DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR EL SISTEMA DE RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA.....	36
3.1. Derechos vulnerados por la Administración Tributaria a los contribuyentes	36
3.1.1. Sistema de recursos escaso y potestad extraordinaria facultativa del recurso de revisión: del derecho a presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna y derecho a la defensa.	36
3.1.2. Tiempo de resolución de los recursos de revisión: de la seguridad jurídica.....	40
3.1.3. Control de legalidad: del derecho a la defensa.....	41
Conclusiones.....	44
Recomendaciones	45
Referencias bibliográficas.....	46

Introducción

La impugnación es el derecho que asiste a las personas para buscar que las actuaciones administrativas públicas sean corregidas cuando estas les cause una afectación o gravamen, de ahí surge la necesidad de que el Estado regule un eficiente sistema de recursos en la legislación tributaria ecuatoriana. Para efectivizar el derecho a impugnar, la ley otorga los recursos ordinarios y extraordinarios.

Frente a ello, ¿La facultad extraordinaria de revisión vulnera los derechos de los contribuyentes? Principalmente, podemos afirmar que en efecto sucede esta vulneración a los contribuyentes, debido a que, como se estudiará en la presente investigación, los administrados –entendiéndose como contribuyentes- no tienen las herramientas necesarias de defensa en contra de las decisiones de la autoridad administrativa, ejercidas bajo su imperium estatal.

La problemática que engloba el presente trabajo es respecto de la vulneración de los derechos de los contribuyentes en la legislación ecuatoriana tributaria. El presente trabajo busca explicar que el sistema de recursos y la facultad extraordinaria de revisión establecido en la legislación tributaria vulnera los derechos de los contribuyentes, debido a que los deja en un estado de indefensión al no contar con un apropiado sistema de recursos en el Código Tributario.

El enfoque que se ha dado a la presente investigación empieza por una explicación de los conceptos básicos e importantes del derecho administrativo en general que darán un mayor discernimiento para comprender la afectación al ámbito tributario en la legislación ecuatoriana, y aterrizará en la explicación del porqué estos derechos han sido vulnerados.

CAPITULO I: LOS RECURSOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA

1.1. Impugnación jurídica

La palabra impugnar es definida por la Real Academia Española de la siguiente manera: “1. tr. Combatir, contradecir, refutar. - 2. tr. Interponer un recurso contra una resolución judicial.” Por lo tanto, podemos decir que, doctrinariamente, los recursos son los medios de impugnación en contra de un acto preexistente.

Las personas a quienes la sociedad, a través de la Constitución de la República del Ecuador, han otorgado la capacidad de administrar, pueden cometer errores al emanar un acto administrativo que, para Enrique Rojas, citado por Mejía (2009) estos errores surgen al contrariar al derecho, por algún malentendido respecto de las circunstancias de hecho o, por la aplicación incorrecta de las normas. Pero para Eduardo Loza Pintado citado por Mejía (2009) estos errores cometidos por las personas que ejercen esta administración pueden ser, además, a irregularidades voluntarias, cuando el administrador, que como se verá posteriormente, sigue una suerte de –juzgador-, actúa sin imparcialidad, basando su decisión en pasiones, afanes o sentimientos.

Es entonces que, se reconoce a las personas este derecho subjetivo a buscar que las actuaciones administrativas públicas sean corregidas cuando estas les cause una afectación o gravamen. Este derecho a impugnar debe tener un instrumento o herramienta a través del cual pueda materializarse y reclamar estos actos administrativos e impugnar estas decisiones y que sean resueltas en la misma vía administrativa, sin tener la necesidad de impugnar por la vía judicial.

Para Juan Francisco Guerrero, el derecho de impugnación se lo define de la siguiente manera: “Es el derecho constitucionalmente consagrado de las personas para solicitar la corrección o eliminación del defecto de fondo o de forma, del que se considera adolece una providencia jurisdiccional.” (2014)

Asimismo, Beatriz Quintero y Eugenio Prieto (2008), definen al derecho de impugnación de la siguiente manera:

“Las impugnaciones son los remedios que se ponen a disposición de las partes para provocar por medio de un mismo juez o de un juez superior un nuevo pronunciamiento purificado, ya del defecto o del error que ostentaba la providencia anterior.”

Para los mismos autores, la impugnación tiene la finalidad de un control posterior de los actos procesales para remediar cualquier irregularidad que se haya cometido y por tal razón, estos remedios deben funcionar de manera correcta para que ya no haya violaciones provenientes de la administración, pero sobre todo para que los derechos que han sido vulnerados se restituyan.

El buscar que se obtenga una decisión más justa proviene de un lógico correctivo que se consigue a través de una nueva revisión y un nuevo examen crítico específicamente del error cometido, que como resultado ofrece otro acto administrativo resolviendo este error del acto administrativo anterior, buscando que estas decisiones de la administración se apeguen al derecho constitucional de la seguridad jurídica, del que se hablará a lo largo de la investigación.

1.2. Definición de recursos

La palabra recursos proviene del vocablo --recursus- que significa recurrir. La Real Academia Española define la palabra recurrir de la siguiente manera: “5. tr. Der. Entablar recurso contra una resolución.” En este sentido, podemos decir que los recursos son los medios reconocidos legalmente a través de los cuales nosotros podemos reclamar las resoluciones que han sido dictadas por la autoridad para que se dejen sin efecto o se las pueda modificar. (Escola, 1965)

En el caso ecuatoriano, el Código Orgánico Administrativo (en adelante, COA), no define que es un recurso; sin embargo, el artículo 217, numeral 1, señala que se podrá impugnar los actos administrativos. Por esta razón, se vuelve necesario revisar la doctrina para establecer la definición de recursos administrativos.

Al respecto, Francisco Poveda (2019) establece la siguiente definición:

“Los recursos administrativos, medios de impugnación de las resoluciones definitivas de las administraciones públicas, constituyen una garantía para los posibles afectados, porque ponen a su alcance las herramientas para reaccionar contra tales actos y eventualmente eliminar, moderar o calificar el perjuicio que les causan o les pueden causar y al mismo tiempo pretenden asegurar la legalidad, el acierto y la oportunidad de la decisión a adoptar”

Esta acción que ampara a los administrados para recurrir en contra de las decisiones de la propia autoridad administrativa responde al derecho de defensa que asiste a todas las personas. En Ecuador, la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 76, numeral 7, reconoce el derecho a la defensa de las personas, misma que reconocer el derecho de los

administrados a defenderse del contenido de los actos administrativos y decisiones emanados por las autoridades.

Los recursos administrativos para Armando Canosa (citado por Agustín Gordillo, 1971), son los remedios o medios que un individuo tiene para protegerse e impugnar un acto administrativo que vulnera sus derechos, y de tal manera prevalece su derecho a la defensa.

Para Escola (1965) los recursos administrativos poseen ciertas características diferenciadoras: i) Es una impugnación de un acta emitido con anterioridad, a través del cual busca que se pronuncie sobre su nulidad, anulación o reforma; ii) En contra de un acto administrativo; y, iii) Ante un órgano de la administración, es decir que los recursos se los plantea en la misma vía administrativa, esto es, ante el órgano que lo emitió.

Juan Carlos Cassagne (2010) señala que la parte esencial de un recurso administrativo consiste en un acto de impugnación de otro acto administrativo anterior, y que no forma parte del mismo procedimiento administrativo, sino que da origen a un nuevo procedimiento, debido a que su resolución se canaliza a través de un nuevo acto administrativo.

1.3. Naturaleza jurídica de los recursos administrativos

Para entender la naturaleza de los recursos administrativos, es importante partir desde la pregunta ¿Para qué sirven los recursos administrativos?, y de esta manera entender cuál es la naturaleza de estos.

1.3.1. El recurso como un derecho

Para Gordillo (1971), el recurso por una parte es un derecho, debido a que los administrados tienen el derecho de recurrir a través de estos remedios o protecciones procesales a disposición de los particulares, en otras palabras, es aquel derecho que los individuos tienen y los pueden ejercer. Al catalogar a un recurso como derecho, podemos decir que el mismo se trata de una institución o remedio procesal.

Cuando al recurso se le da el tratamiento de derecho que tienen los individuos, esta encaja en la garantía constitucional del derecho a la defensa que tienen las personas, en este caso, de recurrir respecto de los actos administrativos.

1.3.2. El recurso como un acto

Por otro lado, refiriéndose únicamente al ejercicio del derecho a recurrir, es considerado como un acto, entendiéndolo como la mera interposición de este remedio procesal, por se lo considera, en la práctica, que es un acto porque es el ejercicio como tal del derecho. Se puede

concluir entonces que, por un lado, los recursos son remedios que a la vez constituyen los derechos de las personas a impugnar actos administrativos emitidos por la autoridad competente, y en la práctica de estos derechos, es un acto porque es el ejercicio de este derecho. Gordillo (1971)

1.3.3. El recurso como un medio de defensa

El tratadista Jesús González (1960), en cambio, critica que los recursos se traten de un derecho, pues la naturaleza jurídica de los recursos administrativos viene a ser los siguientes: i) es un acto, más no un derecho; ii) se lo deduce ante la propia administración; iii) Su objeto es la impugnación de un acto administrativo anterior por la propia administración, para que sean ellos quienes revisen el contenido de este.

Los recursos, como se ha venido hablando a lo largo de la presente tesis, es el medio de defensa de los derechos que se han visto vulnerados por los individuos respecto de un acto administrativo anterior emitido por la autoridad tributaria.

Por otro lado, Richard Martín Tirado, señala que los recursos tienen una naturaleza jurídica procesal, en la que el administrado puede valerse de ella cuando considera que una decisión de una autoridad vulnera sus derechos o intereses legítimos, con la finalidad que la propia administración lo pueda modificar, sustituir o eliminar. Es decir, conserva su naturaleza como un medio de defensa a través de una figura procesal. (2010)

Es así como la naturaleza de los recursos lo podemos ver desde una teoría tridimensional, bajo la cual es un acto, un derecho y un medio de defensa. Pero, para algunos tratadistas, como Cassagne (2010), los recursos administrativos no son un derecho, sino el acto por el cual se viabiliza el derecho a impugnar las decisiones de las autoridades administrativas.

1.4. Clases de Recursos Administrativos

Los recursos administrativos tienen una serie de requisitos, entre ellos: los sujetos, el objeto y la causa. El requisito de los sujetos es aquella necesidad que en el proceso de impugnación se encuentren las dos partes, por un lado, la Administración Pública y por otra el administrado. La administración también debe cumplir con sus respectivos requisitos de competencia, como la materia de impugnación, los grados, territorio y personas. Asimismo, los administrados deben poseer la característica de ser legitimados, es decir, tener la capacidad para presentar el recurso ante la administración y, a su vez, al interés que debe tener en el recurso. (Dromi, 2004)

Al referirnos del objeto, este tiene que ver con su propia naturaleza, es decir, el objeto es impugnar un acto administrativo anterior, para ello, como Dromi lo indica, es necesario que sepamos que no todos los actos administrativos son susceptibles de impugnación. Por último, respecto del requisito causa, es la motivación que tiene el administrado a presentar el recurso, es decir, cuando considera que una decisión de la administración pública vulnera un derecho o interés, siempre que constituya una violación al ordenamiento jurídico.

Adicionalmente, es importante considerar el requisito de procedencia y de oportunidad, el primero se refiere a que, cuando el administrado interponga un recurso, esta herramienta debe estar prevista en la norma, mientras que el segundo se refiere a que se cumplan con los plazos previstos para que su tramitación prospere, por lo que esto se relaciona con la seguridad jurídica.

Los recursos administrativos, según el COA, se dividen en dos clases, la primera son los ordinarios y la segunda, los extraordinarios, por lo que se prevé al recurso de apelación como ordinario y al recurso extraordinario de revisión como un recurso extraordinario. Estas dos clases gozan de diferentes características que definen su naturaleza jurídica, por lo que es importante diferenciar cada una.

El Código Orgánico Administrativo, respecto de estas dos clases de recursos, señala los requisitos formales de las impugnaciones en el artículo 220.

Art. 220.-Requisitos formales de las impugnaciones. La impugnación se presentará por escrito y contendrá al menos:

1. Los nombres y apellidos completos, número de cédula de identidad o ciudadanía, pasaporte, estado civil, edad, profesión u ocupación, dirección domiciliaria y electrónica del impugnante. Cuando se actúa en calidad de procuradora o procurador o representante legal, se hará constar también los datos de la o del representado.
2. La narración de los hechos detallados y pormenorizados que sirven de fundamento a las pretensiones, debidamente clasificados y numerados.
3. El anuncio de los medios de prueba que se ofrece para acreditar los hechos. Se acompañará la nómina de testigos con indicación de los hechos sobre los cuales declararán y la especificación de los objetos sobre los que versarán las diligencias, tales como la inspección, la exhibición, los informes de peritos y otras similares. Si no tiene acceso a las pruebas documentales o periciales, se describirá su contenido, con indicaciones precisas sobre el lugar en que se encuentran y la solicitud de medidas pertinentes para su práctica.

4. Los fundamentos de derecho que justifican la impugnación, expuestos con claridad y precisión.
5. El órgano administrativo ante el que se sustanció el procedimiento que ha dado origen al acto administrativo impugnado.
6. La determinación del acto que se impugna.
7. Las firmas del impugnante y de la o del defensor, salvo los casos exceptuados por la ley. En caso de que el impugnante no sepa o no pueda firmar, se insertará su huella digital, para lo cual comparecerá ante el órgano correspondiente, el que sentará la respectiva razón.

Sin embargo, al referirnos de derecho administrativo tributario, nos encontraremos que la legislación ecuatoriana no reconoce los recursos ordinarios, sino únicamente el recurso de revisión, de manera que deja en manifiesto una vulneración a los derechos de los contribuyentes, que será tratado a lo largo de presente investigación.

1.4.1. Recursos ordinarios

Los recursos ordinarios para Mejía (2009) son aquellos que tienen un carácter de normalidad porque tienen cierta facilidad para que sean admitidas y que tengan un mayor poder y amplitud de decisión de la autoridad, por lo que estos no requieren una razón de impugnación que sea específica. Por lo que, a diferencia del recurso extraordinario, este puede interponerse por cualquier causa o fundamento que considere vulnerado. Por lo que, es suficiente que se interponga el recurso ordinario, no siendo necesario que tenga una fundamentación.

Un criterio importante a considerar es que los recursos ordinarios constituyen una nueva instancia, en este sentido, la propia administración puede revisar nuevamente la causa por la cual se ha impugnado un determinado acto administrativo.

En derecho administrativo, los recursos ordinarios pueden ser la ampliación, aclaración, reforma, revocatoria, apelación y reposición, este último, en rasgos generales es el que se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto con el objetivo de que esta lo revoque, reforme o sustituya. Este recurso que actualmente se derogado, lo retomaremos a lo largo de la investigación. En Ecuador, el régimen de impugnación ordinario se manifiesta en el recurso de apelación.

1.4.1.1. Recurso de apelación

La apelación es una vía del sistema de impugnación ordinaria de la legislación ecuatoriana, a través de la cual, el administrado solicita que el superior jerárquico de la entidad

que emitió el acto administrativo revise la actuación del inferior o subordinado, con la finalidad que este último se pronuncie sobre él y lo modifique, revoque o lo sustituya. Para Poveda (2019), este recurso ordinario, también denominado dealzada, debido a que es resultado por el órgano jerárquico superior es “el modo normal de agotar la vía administrativa y otorgar firmeza en esta vía a los actos administrativos, pues una vez resulta la apelación no podrá ser objeto de impugnación alguna en vía administrativa.”

Específicamente del recurso de apelación, los requisitos que se deben cumplir son los siguientes:

- Que el Acto Administrativo no haya causado o no esté firme en sede administrativa.
- Que se lo interponga ante la máxima autoridad administrativa, aunque se lo presente ante el mismo órgano que lo expidió.
- Que se lo interponga en el término establecido para el efecto, esto es, 10 días a partir de la notificación del acto administrativo.

Una peculiaridad de vital importancia es que en el recurso de apelación se puede alegar la nulidad del procedimiento como del acto administrativo, lo que permite que el administrado, que constituye una herramienta importante del derecho a la defensa que tiene el administrado.

1.4.2. Recursos extraordinarios

Como habíamos estudiado, los recursos ordinarios constituyen una nueva instancia, y a través de estos, se pone fin a los procesos comunes de impugnación; sin embargo, estas decisiones producto de un recurso ordinario pueden contener errores de hecho o de derecho, que, a su vez, pueden conllevar al cometimiento de injusticias o legalidades, que bajo el argumento de firmeza y ejecutoriedad estas podrían estar sin corrección alguna y consecuentemente, provocar que existan perjuicios al administrado. Ante esta situación, cabe el recurso especial es el de revisión, que, a diferencia de los recursos ordinarios, estos proceden en contra de determinados actos administrativos. (Mejía, 2019)

Para Cassagne (2010), el recurso de revisión al tener esta relación con el principio de estabilidad del acto administrativo, y consecuentemente con la seguridad jurídica, tiene un carácter extraordinario y por ello, es considerado como un recurso de excepción y cuya procedencia es restrictiva. Esto quiere decir que la naturaleza del recurso extraordinario de revisión se fundamenta en la concepción por la cual un acto administrativo aún contiene errores graves, por lo que se justifica que se sacrifique el principio a la seguridad jurídica, con un ideal de justicia.

Para Mejía (2019), desde el punto de vista material, el recurso extraordinario de revisión no constituye una nueva instancia debido a que tiene un carácter excepcional y sus causales son taxativas y están previstas en la ley y, la autoridad que conoce este recurso solo deberá hacerlo estrictamente en función de las causales que han sido alegadas, de igual manera, Humberto Cabrera (citado por Mejía, 2019) señala que no hay una libertad de la cuestión controvertida por la autoridad. Para Alejandro Espinosa Solis de Ovando, (citado por Mejía, 2019), esto se debe porque la autoridad que conoce un recurso extraordinario de revisión tiene sus facultades limitadas en función de la propia naturaleza que la ley le concede para conocer este recurso.

Desde una perspectiva formal tampoco son considerados como otra instancia porque estos pueden ser iniciados por el particular, o por la Administración Pública y, el recurso de revisión no se interpone, sino que se lo insinúa. Esto quiere decir que, al interponer un recurso, existe la obligación de que la administración lo resuelva, mientras que, por insinuación, la autoridad tiene la potestad de iniciar o no el recurso. (Mejía, 2019)

1.4.2.1. Recurso extraordinario de revisión

Para Poveda (2019), la calificación del recurso extraordinario comporta una rigurosidad, debido a que el artículo 233 del COA establece que las causales deben estar debidamente fundamentadas.

Las causales previstas en el artículo 232 del COA respecto del recurso de revisión son las siguientes:

1. Que al dictarlos se ha incurrido en evidente y manifiesto error de hecho, que afecte a la cuestión de fondo, siempre que el error de hecho resulte de los propios documentos incorporados al expediente.
2. Que al dictarlos se haya incurrido en evidente y manifiesto error de derecho, que afecte a la cuestión de fondo.
3. Que aparezcan nuevos documentos de valor esencial para la resolución del asunto que evidencien el error de la resolución impugnada, siempre que haya sido imposible para la persona interesada su aportación previa al procedimiento.
4. Que en la resolución hayan influido esencialmente actos declarados nulos o documentos o testimonios declarados falsos, antes o después de aquella resolución, siempre que, en el primer caso, el interesado desconociera la declaración de nulidad o falsedad cuando fueron aportados al expediente dichos actos, documentos o testimonios.

5. Que la resolución se haya dictado como consecuencia de una conducta punible y se ha declarado así, en sentencia judicial ejecutoriada.

Como se estudió anteriormente, el recurso de revisión cabe únicamente respecto de actos que han causado estado, que el Diccionario Panhispánico del español jurídico, significa: “Definir una situación jurídica de modo que resulte inalterable sin perjuicio de los recursos que, en cada caso, procedan.”

1.5. Principios aplicables en los recursos administrativos

Para entender los principios que atañen al derecho administrativo, debemos saber que se conoce como un principio. En la sentencia interpretativa No. 0001-09-SIC-CC de la Corte Constitucional, indican que los principios son normas jurídicas que tienen dos características importantes, por una parte, no tienen relación entre hechos y consecuencias y, por otra parte, su contenido es abstracto. En este sentido, los positivistas consideran que los principios no son estrictamente un derecho, sino que constituyen normas de optimización, es así que los principios y los derechos son elementos constitutivos del Estado Constitucional de Derechos y justicia.

Jaime Vintimilla concluye que: “Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Por ello, los principios son mandatos de optimización.” (2010)

1.5.1. Principio de legalidad

La legalidad, en palabras de Roberto Dromi, es la columna vertebral del derecho administrativo y está conformado por 4 condiciones para su contexto: 1) Reserva de ley, 2) Ordenación Jerárquica de las normas; 3) La Selección de normas y, 4) Precisión de los poderes. La legalidad no solo busca la protección de los contribuyentes, también busca que la actuación administrativa sea reglada, por lo que protege a la norma jurídica objetiva, es así que el procedimiento administrativo es instructorio, de impulsión de oficio y, tiene la finalidad de obtener la verdad material. (1999)

Este principio cobra tal importancia que, a pesar del desistimiento de los administrados, y en el caso específico de los contribuyentes, la administración tiene la obligación de verificar la legitimidad de las actuaciones administrativas.

Al principio de legalidad, lo componen 5 elementos esenciales: 1) la normatividad jurídica que presupone que todas las actividades administrativas deben estar establecida en la

ley; 2) la jerarquía normativa implica que las normas superiores no podrán dejarse sin efecto por una norma de menor carácter; 3) la igualdad jurídica significa que debe existir un tratamiento igualitario para situaciones iguales, y que, si no actúa bajo esta igualdad, sus actuaciones pueden ser consideradas como ilegítimas; d) la razonabilidad significa que los actos emitidos por la administración pública deben estar motivados en preceptos legales, este aspecto responde al debido proceso en la valoración de los hechos y su apreciación objetiva, que responde a una relación lógica entre el objeto y el fin; y, e) el control judicial, que indica que se debe respetar el orden de prelación de la pirámide jurídica. (Dromi, 1999)

Las actuaciones de la administración, así su comportamiento se basa en su interés por la ley; sin embargo, estos deben respetar los derechos de los administrados, quienes son límites y controles de esta actuación administrativa.

Rolando y Tamayo (citado por Roberto Islas), señalan que el principio de legalidad tiene dos niveles, descriptivo y justificativo. Por un lado, este principio constituye una regla de competencia, en el que todo acto jurídico, poder o facultad requiere una norma previa que confiera estas facultades y, por otro lado, la legalidad debe controlar las actuaciones de los funcionarios. (2009)

Ricardo Guastini, citado por Karla Pérez Portilla (2009) el principio de legalidad se trata de un nombre que engloba tres principios: 1) Los actos de los poderes públicos serán inválidos cuando estén en contraste con la ley; 2) Los actos de los poderes públicos serán inválidos cuando no estén regulados en la ley; y, 3) Es inválida toda ley que se encuentre completamente regulada.

Sobre este último, el autor presta una especial atención, que considero acertada, debido a que, si bien es cierto el actuar de las autoridades debe estar reglado por la ley, los legisladores que actúan en representación de la soberanía, y de esta forma, confieren los poderes, deben regular estos poderes.

El principio de legalidad, por su importancia, goza de jerarquía suprema. En Ecuador, este principio aterriza en la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 82 establece que el derecho a la seguridad jurídica tiene fundamento en la existencia de normas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

La Administración actúa porque su interés es la ley, ya que tienen la obligación de rectificar o modificar sus propias decisiones, por ello es importante recordar que el Derecho Público se rige por el principio de legalidad, es decir, deben atenerse a lo establecido en la ley.

La finalidad de los recursos administrativos es mantener la juridicidad que asiste a la actividad administrativa, en la que se garantice los derechos de los administrados, actuando en función de lo que la ley establece.

Para Cassagne (2010), la impugnación en sede administrativa no responde a una controversia, debido a que la Administración actúa como parte interesada y autoridad decisoria, además las decisiones administrativas tienen la posibilidad de que un juez las conozca, así haya sido emanada por la máxima autoridad, por lo que no posee atributos de la verdad legal.

1.5.2. Autotutela Administrativa

De la mano del principio de legalidad, la autotutela administrativa, para Cassagne (1998) es un régimen exorbitante, define como la prerrogativa que tiene el poder público, en el que se recogen dos presupuestos, por una parte, incluye las potestades del Imperium Estatal, pero también incluye las garantías que el derecho público consagra a favor de los administrados, teniendo un equilibrio entre las prerrogativas de las autoridades y las garantías de los administrados, generando que el sistema administrativo tenga armonía y justicia. Por el contrario, los administrados, según el tratadista antes citado, gozan de la heterotutela, que se rige por la siguiente regla general: “Para crear, modificar, extinguir y realizar situaciones jurídicas sin el consenso de la otra parte necesitan acudir a los órganos jurisdiccionales”.

Sobre este último punto, es necesario señalar que, si bien es cierto, los administrados para crear, modificar y realizar situaciones jurídicas, deben valerse de los órganos jurisdiccionales, este concepto podría recoger los recursos administrativos, debido a que ellos se fundamentan en el derecho a la impugnación, y son considerados como remedios que pueden valerse frente a decisiones en las cuales se considere que su derecho ha sido vulnerado. En este punto, al referirnos de estos recursos administrativos, la autotutela cobra una vital importancia, debido a que, la administración tiene el deber de protegerse a sí mismo, fundamentado en el principio de legalidad, pero también debe basarse en las garantías de los administrados, de tal que podemos entender al principio de autotutela desde estos enfoques.

Ahora bien, la autotutela, en su sentido bipartito, también se efectiviza en la aplicación de los recursos administrativos, debido a que el administrado puede impugnar tales decisiones y la administración debe resolver esta impugnación basado en la ley y en apego a las garantías de los administrados, y para que ello suceda, las normas deben establecer los recursos administrativos.

Lamentablemente, en la legislación ecuatoriana, el Código Tributario no prevé una vía administrativa per se, debido a que no existe un recurso ordinario por el cual los administrados puedan valerse para que la administración revea sus actuaciones y no vulnere sus derechos, en este sentido, se debe tener presente que la naturaleza de los recursos y los reclamos es diferente, por lo que la normativa tributaria ecuatoriana debe tener un régimen de recursos estructurado, como se verá más adelante.

Para ello, es importante definir el *imperium estatal*, el cuál para los romanos se relacionaba con los cargos públicos y su proyección inmediata y concreta en ella. Este poder se otorga por el pueblo a través del poder legislativo y, en este sentido, no hay *imperium* sin cargo, ni cargo sin *imperium*. (Escalante, 2005)

Para García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández (citado por Míguez, 2015), la Administración Pública se rige por la siguiente regla: “Salvo previsión legal expresa en contra, ésta crea, modifica, extingue y realiza situaciones jurídicas unilateralmente, por su propia autoridad, sin necesidad de auxilio judicial.”

Es así que, la autotutela administrativa constituye una prerrogativa que tiene la administración pública con fundamento en el poder otorgado por el pueblo a través de los legisladores para crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas y que sus decisiones sean ejecutadas, y debe ser entendida también como la obligación que tiene para garantizar los derechos de los administrados.

1.5.3. Doble instancia

En el derecho administrativo, existen dos vías sobre las cuales puede valerse para ejercer su derecho de impugnación respecto de las decisiones de la autoridad administrativa:

1.5.3.1. Vía administrativa

Respecto del derecho de impugnación, como hemos venido revisando en el presente capítulo, para ejercer el derecho de impugnación, existen dos medios a través de los cuales se lo puede materializar, por un lado, se encuentra el recurso de revisión y, por el otro, el recurso extraordinario de revisión.

Recurso de apelación:

El recurso de apelación según el artículo 224 del COA se lo puede interponer en el término de 10 días a partir de la notificación del acto administrativo impugnado, además, en

este recurso se puede alegar la nulidad del procedimiento en cualquiera de las causales establecidas en el artículo 228 del COA.

Un aspecto importante de este recurso es su efecto, ya que el artículo 29 de la citada norma señala que podrá tener efecto suspensivo si se lo interpone dentro de los 3 primeros días a partir de la notificación, siempre que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación y, que se fundamente en alguna de las causales de nulidad. Por último, este recurso tendrá el plazo máximo de resolución en un mes contado desde la interposición del recurso.

Recurso extraordinario de revisión:

El artículo 232 del Código Orgánico Administrativo prevé las causales en las que se debe fundamentar el recurso de revisión, además señala que se podrá insinuar este recurso un año posterior a la notificación del acto administrativo en la primera causal y en los demás casos, el término es de veinte días contados desde la fecha en que se tiene conocimiento de los documentos de valor esencial o desde la fecha en que se ha ejecutoriado o quedado firme la declaración de nulidad o falsedad.

Dos aspectos importantes que no suceden en la legislación tributaria es que en el COA no se reconoce como una potestad facultativa y tiene un plazo de resolución de un mes a partir de la admisión del trámite, y en caso en el que no haya pronunciamiento en dicho plazo entonces se entenderá desestimado. Esto genera que haya más seguridad jurídica, lo que en la legislación tributaria no ocurre, generando una gran incertidumbre.

1.5.3.2. Vía judicial

Para hablar de la vía judicial se debe mencionar que en Ecuador no se necesita agotar la vía administrativa para recurrir a la vía contenciosa. Como la sede contenciosa administrativa no es objeto de la presente investigación no se ahondará en ella.

El Código Tributario, que nos acontece a la presente investigación, en el artículo 217 señala lo siguiente:

“La jurisdicción contenciosa tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”

En derecho administrativo como tal y, en derecho tributario, los actos administrativos son impugnables, en el último caso, lo serán ante el Tribunal Contencioso Tributario y su sustentación se regirá a lo señalado por el Código Orgánico General de Procesos. El artículo 306 del COGEP señala que el término para presentar demandas en materia tributaria será de 60 días a partir de la notificación del acto impugnado. Como se verá más adelante, la oportunidad de presentar una demanda en sede contenciosa tributaria se ve entorpecida por la interposición del recurso de revisión, debido a que este último no tiene un plazo determinado de resolución.

CAPITULO II: DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

A lo largo de la historia, las leyes han sido creadas a la sombra del Código Civil, y las leyes tributarias no son la excepción, de ello que históricamente, entre varios tratadistas, se produjo un debate respecto de la autonomía del derecho tributario. Los profesores franceses, Luis Trotabas y Francois Géný defendían la autonomía del derecho tributario, mientras que los alemanes Albert Hensel y Ottmar Bhuler, quienes se oponían a dicha autonomía académica. Por otra parte, los argentinos o Héctor Villegas o Paulo de Barros Carvalho niegan que exista una autonomía del derecho tributario; sin embargo, hay instituciones y principios que por su naturaleza son propias del derecho tributario. Por ello, de las discusiones suscitadas entre varios tratadistas, la doctrina ha convenido en que el derecho tributario tiene sus propias instituciones y principios que devienen de su naturaleza per se; sin embargo, también está subordinado a las diferentes ramas del derecho unitario, es así que el derecho tributario, sin duda, se rige a la Constitución, así como al derecho administrativo, derecho civil, derecho penal, etc. (Egas, 2004)

Superada la discusión doctrinaria respecto de la autonomía del derecho tributario, Egas propone el siguiente concepto:

“Es evidente que aunque el derecho tributario tiene autonomía científica éste forma parte de un sistema jurídico unitario, y se encuentra relacionado con otras ramas del sistema legal vigente, ya que toma ciertos conceptos y formas de estas otras materias jurídicas, le ayudan a desarrollarse dentro de una realidad legal en particular.” (Egas, 2004)

El derecho tributario mantiene una especialidad en sí misma de carácter dogmático y científico; no obstante, este forma parte del derecho unitario, concepto que es importante

comprender para el tratamiento del mismo. Se vuelve necesario entonces, conocer los instrumentos del derecho tributario propios de su naturaleza para un mejor entendimiento.

2.1. De la obligación tributaria y sujetos de la relación jurídica tributaria

La obligación tributaria, entendida por Luis Toscano es el vínculo jurídico que existe entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, el primero es el encargado de la recaudación del tributo, el Estado, mientras que el sujeto pasivo se configura por las personas naturales o jurídicas obligadas a pagar los tributos cuando se verifica el hecho generador. En este sentido, la relación jurídica se forma de tres elementos, el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho generador, este último se refiere al presupuesto legal por el cual, una vez que se produce, se genera el tributo correspondiente. (2006)

El Código Tributario en el artículo 23 señala que el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo; y, en el artículo 24 determina que es sujeto pasivo quien esté obligado al pago de dicha prestación tributaria, como contribuyente o responsable. Asimismo, el artículo 16 del Código Tributario señala que, por hecho generador, se entiende al presupuesto establecido por la ley para que se configure cada tributo.

Manteniendo la línea sobre la cual señalamos que el derecho tributario mantiene autonomía a la vez que forma parte de un derecho unitario, se vuelve necesario transpolar el principio de legalidad al derecho tributario.

Para Luis Toscano Soria, el poder de imperio del Estado, conjunto al principio de legalidad, a través del cual no hay tributo sin ley, se establece que estas cargas económicas o tributos, son creadas por el Estado a través del poder legislativo; las leyes tributarias, como lo estudiamos en párrafos anteriores, contienen el sujeto activo –*Estado*-, sujeto pasivo – *Contribuyentes o responsables*- y el hecho generador. (2006)

Respecto de la legalidad tributaria, Pamela Aguirre señala que el principio de legalidad está estrechamente ligado con la reserva de ley. Es así que los tributos deberán ser incorporados a través del órgano sobre el cual el constituyente otorgó esta potestad tributaria, es decir, la Asamblea Nacional, además Aguirre señala que los tributos necesitan de elementos que los configure. Bajo este criterio, los esenciales son: los sujetos, la base imponible, el hecho generador y la tarifa; y, los adicionales, no indispensables son: las exoneraciones, modos y plazos de pago. (2013)

De estos elementos establecidos por la doctrina, el artículo 4 del Código Tributario señala lo siguiente:

“Art. 4.- Reserva de ley. -Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

Además de los elementos esenciales, la legislación ecuatoriana incluye en su reserva de ley a los reclamos y recursos, de manera que podemos concluir que la Administración Tributaria, en aras de su poder de imperio, su actuación frente a los reclamos y recursos de los contribuyentes se lo realiza con base a lo establecido en la ley.

Los elementos de los tributos, así como los recursos y reclamos deben estar establecidos en la ley, pero su regulación debe garantizar los derechos de los principios y derechos de los contribuyentes, de manera que puedan ejercer su derecho de impugnación de manera efectiva.

Para Aguirre (2013) el principio de legalidad, estrechamente ligada a la reserva de ley, por su importancia es reconocido constitucionalmente para que se garantice su obligatoriedad y sobre todo la legitimidad sobre la cual debe actuar todo el Estado, reconociendo el Estado de Derechos.

2.2. De las facultades de la Administración Tributaria

2.2.1. Facultad Reglamentaria

Para Sayagués, citado por Toscano, el reglamento tiene 3 características esenciales: i) La unilateralidad, la cual se explica que los reglamentos nacen y se perfeccionan por la voluntad de la administración pública; ii) Emanan de la administración, por lo que desde una perspectiva formal es un acto administrativo, porque el reglamento no puede catalogarse como una ley; y, iii) Crea normas jurídicas generales, es decir, no surten efectos sobre una persona en específico, por lo que se considera como un acto regla. (2006)

El Código Tributario, en el artículo 7, señala que solo al presidente, 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 SENAE, en sus respectivos ámbitos podrán dictar circulares o disposiciones generales para la aplicación de las leyes, asimismo el artículo 8 del mismo cuerpo normativo señala que las municipalidades y consejos provinciales tendrán esta facultas cuando la ley se los conceda.

2.2.2. Facultad determinadora

La facultad determinadora tiene una gran relevancia, debido a que, en palabras de Luis Toscano, la finalidad natural de los tributos es que la recaudación de los tributos produzca los recursos necesarios para la sociedad, por lo que el Estado y su potestad impositiva goza de dicha facultad.

Para Giuliani Fourange (citado por Aguirre, 2013) la determinación tributaria es:

“El acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”

Este concepto también ha sido recogido por el artículo 68 del Código Tributario. Por su parte, la determinación, para el autor Ramón Valdéz Costa (citado por Toscano, 2006), se trata de lo siguiente:

“La determinación se trata de un acto administrativo con los efectos propios de éstos, principalmente su obligatoriedad, sujeta a los resultados de posibles impugnaciones; es un acto administrativo y no jurisdiccional que fija la pretensión de la administración, pero no resuelve un conflicto; como consecuencia de su naturaleza administrativa es –a diferencia de la sentencia- revocable de oficio o a petición de parte, por razones de legalidad; y, por último es un acto reglado y no discrecional, por tanto impugnable por el interesado.”

En este punto, es importante señalar que el acto administrativo por su naturaleza tributaria es la determinación, de tal manera que este es impugnable a través de un reclamo administrativo. Lo que tomará importancia a lo largo del presente capítulo.

2.2.3. Facultad sancionadora

El artículo 70 de Código Tributario, señala que la facultad sancionadora es aquella que faculta a la administración tributaria para que, en las resoluciones que expida, se pueda imponer las sanciones pertinentes en los casos y en la medida prevista por la ley.

Como punto importante que acotar, la facultad sancionadora y su finalidad de establecer sanciones frente a los incumplimientos materiales o formales es para proteger el orden que la ley propugna; sin embargo, esta no debe ser considerada como una forma de convertirse en una fuente generadora de recursos para el Estado. (Mogrovejo, 2017)

2.2.5. Facultad recaudadora

La facultad recaudadora, según el artículo 71 del Código Tributario, se refiere a la recaudación que será efectuada por la administración en la forma o por los sistemas que la ley

o el reglamento establezcan. También podrá efectuarse por los agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

Las facultades de la administración tributaria están relacionadas entre sí, de manera que, para que la administración tributaria pueda ejercer la recaudación de los tributos, necesita de un acto de determinación, el mismo sobre el cual no deber estar firme y ejecutoriado, como lo hemos estudiado en párrafos precedentes.

2.2.4. Facultad resolutive

La facultad resolutive es aquella reconocida en el artículo 69 del Código Tributario, por el cual, las autoridades administrativas 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, presentes los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados.

Luis Toscano Soria (2006) señala:

“Las resoluciones de las autoridades administrativas, al igual que todo acto administrativo, deben expedirse con las formalidades necesarias, siendo las fundamentales que se dicten por escrito y sean debidamente motivadas y completas, en el sentido de que deberán referirse a todas las cuestiones planteadas por los interesados y las que surjan en el trámite de los procedimientos administrativos.”

En este sentido, Toscano (2006) indica que una vez expedidas las resoluciones y notificadas, estas darán lugar a los recursos, siempre que estén legalmente establecidos en la ley y también son susceptibles de demandas que dan inicio de procesos contenciosos.

El autor mencionado señala que de acuerdo a la Reforma de las Finanzas Públicas R.O. 181 de 30 de abril de 1999, determina que, respecto de las peticiones, no hubiera pronunciamiento expreso en 120 días se encontrará vigente el beneficio de la aceptación tácita. Sin embargo, de todas las peticiones, la única que tiene este beneficio de aceptación tácita es el reclamo.

Es así que la Corte Nacional de Justicia, mediante resolución No. 107-2014, señala lo siguiente:

“El silencio administrativo opera cuando no ha existido resolución alguna de la Administración, respecto a reclamos realizados por los administrados, siempre que se enmarque dentro de los términos o plazos establecidos en las normas del ordenamiento jurídico (...)”

No obstante, diferente es el tratamiento para el recurso de revisión, debido a que en este ni siquiera se contempla un plazo para su resolución porque no existe norma que lo señale, por lo que tampoco da cabida a un silencio administrativo, como se estudiará más adelante.

2.3. De los Actos Administrativos Tributarios

Los actos administrativos de manera general es la declaración unilateral de la administración tributaria que produce efectos, que pueden reconocer los derechos a los contribuyentes, o a su vez, pueden afectarlos. Para Enrique Sayagués Lasso (citado por Toscano, 2006) “El acto administrativo es toda declaración unilateral de voluntad de la administración, que produce efectos subjetivos.”

El Código Tributario reconoce a los actos firmes y ejecutoriados en los artículos 83 y 84 respectivamente, los primeros son aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala; mientras que, los segundos son aquellos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos administrativos, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

Los mismos, de manera clásica, se los clasifica de la siguiente manera: i) Actos Administrativos; ii) Actos de simple administración; iii) Contratos administrativos, iv) Hecho administrativo; y, v) Acto normativo.

Definiremos los mismos en palabras de Toscano (2006), los primeros, los actos administrativos son declaraciones unilaterales de la administración tributaria en función de sus facultades que generan efectos jurídicos individuales, los mismo gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad, y serán ejecutables cuando estos sean firmes y ejecutoriados. Los de simple administración son los actos internos de la administración, los cuales no son impugnables. Los contratos bilaterales, para Dromi (citado por el Toscano, 2006) es la declaración bilateral que produce efectos jurídicos para las dos o más partes, de las cuales, una de ellas es la administración, para Dromi (citado por el Toscano, 2006) la característica diferenciadora de esta última es la bilateralidad. El hecho administrativo es toda operación material como operaciones técnicas o físicas en ejercicio de las facultades de la administración; por último, el Acto normativo es la declaración unilateral de la administración que produce efectos generales.

2.4. Diferencia entre los reclamos y recursos

Es importante que tengamos clara la diferencia entre los reclamos administrativos, los recursos y las quejas que prevé el Código Tributario, por ello, en el presente acápite se conceptuará cada uno de ellos.

2.4.1. De los reclamos administrativos

Ahora bien, el artículo 115 del Código Tributario señala que, cuando los contribuyentes que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar el respectivo reclamo administrativo ante la autoridad que emane el acto en un plazo de 20 días.

Para Sayagués (citado por Mejía, 2009) el Reclamo Administrativo posee limitaciones, por las cuales no puede ser considerado como un recurso administrativo, debido a que el ámbito de aplicación de los recursos es amplio, debido a que a través del recurso se puede pedir la revocatoria, reforma o la sustitución del acto administrativo, por lo que no se debe confundir los reclamos administrativos con las quejas ni los recursos.

Existen varias características que distinguen a los recursos de los reclamos administrativos. Por una parte, las meras reclamaciones no son medios para impugnar los actos administrativos, sino que estas son articulaciones que tienen los contribuyentes en ejercicio de su derecho de peticionar ante las autoridades administrativas, en los cuales puede o no tener un fundamento jurídico, cuyo objetivo es obtener un acto favorable o, buscan que la Administración Tributaria ejerza su potestad revocatoria ex officio, aunque no haya un recurso. Por otro lado, señala que la administración tributaria, respecto de una mera reclamación, no tiene la obligación de resolverla, salvo que este reclamo tuviere su fuente en la ley o reglamento. (Cassagne, 2010)

Luis Toscano define al reclamo administrativo de la siguiente manera:

“El reclamo es la acción administrativa prevista en la ley, mediante la cual los sujetos pasivos tributarios o terceros interesados, se oponen a actos de determinación de obligaciones tributarias practicados por la administración, por considerarlos contrarios a la ley.” (2006)

Como podemos observar, los reclamos administrativos son aquellos que se interponen en contra de actos administrativos tributarios por excelencia, es decir, los actos de determinación, por lo cual podemos diferenciar de la naturaleza propia de los recursos, los cuales se los interpone en contra de las resoluciones emitidas por la administración pública.

El artículo 122 del Código Tributario señala también al Pago Indebido como un reclamo, el cual procede cuando se realice el pago de un tributo no establecido legalmente o sobre el cual haya exención por mandato de legal.

Por otra parte, el Código Tributario, en el artículo 123, señala el pago en exceso, el cual procederá cuando dicho pago se genere en demasía respecto del valor que debió en realidad pagarse. En el caso de no recibir la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud, o cuando se considera que el monto devuelto no es el correcto, se podrá presentar un reclamo formal para la devolución, esto nos permite determinar incluso que no se trata de un reclamo, y mucho menos de un recurso, sino una mera solicitud.

Es importante mencionar que el Código Tributario también prevé las consultas, las cuales podrán ser realizadas por los sujetos pasivos que tuvieren interés propio o directo respecto del régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas, por lo cual también se excluye de los recursos administrativos.

2.4.2. De los recursos en materia tributaria

Para efectos de un mejor entendimiento, retomaremos el concepto de recursos que ya ha sido explicado en el capítulo anterior, en el que, en general, se trata de actos de impugnación en contra de un acto administrativo anterior, en este caso, emitido por la Administración Tributaria. Los actos administrativos que son materia de los recursos, como se expuso en líneas anteriores, son las resoluciones que han sido emitidas por la Administración tributaria.

Ahora bien, en el capítulo IV, respecto de los recursos administrativos, el artículo 140 del cuerpo normativo señalado, establece que el único medio de impugnación en materia tributaria es el recurso de revisión; sin embargo, el artículo 141 ibídem establece que cuando exista una reclamación o petitorio no atendido dentro de los plazos destinado para el efecto, el contribuyente tendrá la posibilidad de presentar una queja formal ante el funcionario jerárquicamente superior quien en el término de tres días correrá traslado al funcionario contra el que se formula para que dicte su resolución en los cinco días siguientes. Sin embargo, es un error catalogar a la queja como un recurso administrativo, porque éste último se limita a buscar la sanción de un funcionario, mas no impugnar un acto administrativo.

2.5. El recurso de revisión: concepto, naturaleza jurídica y aplicación en la legislación ecuatoriana

Como veíamos anteriormente, cuando se trata de materia netamente administrativa, se reconoce la impugnación de los actos administrativos a través del recurso de apelación y, la vía

contenciosa administrativa. Cuando se trata de materia tributaria, el artículo 140 del Código Tributario prescribe que el único medio para impugnar es el recurso de revisión, el cual, como su nombre lo indica, es una facultad extraordinaria de revisión, sobre el cual hemos hablado preliminarmente en la presente investigación; sin embargo, en el presente acápite estudiaremos todas las prerrogativas que se incluyen en él como un medio de impugnación previsto en la legislación tributaria ecuatoriana.

Se debe tener en cuenta que el recurso de revisión se prevé en diferentes materias, por lo que, en materia civil analizaremos una breve revisión de la historia del recurso de revisión. Para Humberto Murcia (citado por Ortega, 2019) nos remontamos a Roma, cuando esta figura se utilizaba como medio de impugnación de la cosa juzgada para corregir los vicios de nulidad. Posteriormente, Ugo Rocco (citado por Ortega, 2019) señala que en Italia aparece la *revocazioni*, considerada como el recurso extraordinario en contra de sentencia firme, taxativamente en los casos señalados por la ley. Para el caso de Francia, Gérard Couchez (citado por Ortega, 2019), en el siglo XVI, nace la *Nouveau Code de Procédure Civile*, en el cual se regula el *recours* en revisión, el cual procedía por causas excepcionales como fraude de las partes, hallazgo de pruebas decisivas no tomadas en cuenta, si las pruebas que sirvieron de fundamento fueron falsas o testimonios que eran falsos. En España nace en la Edad Media, con la promulgación de las Partidas en la que aparece el *restitutio in integrum*. De aquí que el Recurso de Revisión tiene una larga historia, de la cual podemos concluir que este recurso tiene una particularidad, y es que se trata de un medio de impugnación extraordinario.

En materia administrativa, la cual más relación tiene para el derecho tributario, el tratadista Rafael Fernández Bautista (citado por Bueno, 2009) señala lo siguiente:

“El recurso extraordinario de revisión es aquel recurso administrativo general que un interesado plantea contra los actos firmes en vía administrativa (es una *conditio sine qua nom del recurso*) con el objeto de que sea anulado o modificado, y solo cuando concorra alguna de las circunstancias previstas legalmente”

Para Sheyla Cuenca (2018), el recurso de revisión promueve el control de la legitimidad y oportunidad de los actos emanados de la Administración Pública, por lo que este recurso es el medio a través del cual la Administración puede revisar y corregir un acto emanado por la propia administración en el cual se ha generado perjuicio en los derechos subjetivos del particular, por ello, este recurso admite la posibilidad de que a través de él la Administración restablezca situaciones, que pueden ser incluso motivadas por legalidad u oportunidad.

Para Poveda (2019) el Recurso extraordinario de revisión tiene su naturaleza en ser un recurso extraordinario debido a que procede para impugnar actos administrativos firmes y únicamente respecto de supuestos específicos para su aplicación, por lo que, para el autor, más que en un sentido estricto de recurso, este se cataloga como un remedio excepcional frente a actos firmes y cuya legalidad es cuestionada. Para el autor, este carácter de extraordinario también se atribuye a la rigurosidad con la que debe alegarse con la que debe aplicarse las causales de revisión.

Por su parte, en palabras de Cassagne (2010):

“El recurso de revisión -en tanto hace tabla rasa con el principio de estabilidad del acto administrativo- posee un carácter extraordinario, es por tanto un recurso de excepción, cuya Procedencia ha de interpretarse, en caso de duda, en forma restrictiva. Su fundamento reposa en la idea de justicia en virtud a que los graves motivos en que el mismo se funda justifican el sacrificio del principio de seguridad jurídica, que excepcionalmente se abandona en aras de la justicia.”

Para Escuin Palop (citado por Sheyla Cuenca, 2018) el recurso es un medio que procede por motivos tasados, previstos para remediar situaciones de injusticia contenidas en los actos firmes, esto es, cuando ha pasado momento procesal para un recurso ordinario, por lo que busca esta prevalencia de la justicia.

En conclusión, y con las características estudiadas, para la doctrina, la naturaleza extraordinaria del recurso de revisión tiene su fundamento en las siguientes características: i) Ataca el principio de intocabilidad de los actos administrativos, pues se lo puede interponer en contra de actos firmes y ejecutoriados; ii) se lo resuelve ante la máxima autoridad y, sobre todo, iii) Se lo interpone justificando las causales taxativas en el Código Tributario, caso contrario el recurso de revisión se inadmite, por lo que la Administración Tributaria ni siquiera revisa el contenido del mismo.

Estas tres características tienen su fundamento en dos situaciones, la primera es el control de legalidad de los actos administrativos emanados por la Administración Tributaria y la segunda, es la revisión de los propios errores que fueron cometidos por la administración.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, el control de legalidad tiene estrecha relación con el principio de legalidad y, a su vez, con la reserva de ley. Es entonces que el control de legalidad y revisión de los errores cometidos por la misma administración pública en sede administrativa es el recurso de revisión.

Roberto Dromi (citado por Bueno, 2008) respecto del control de legalidad señala lo siguiente:

“El control administrativo tiene por finalidad la protección y de defensa de la legalidad administrativa y de los derechos subjetivos de los administrados. Por tal motivo es a través de la impugnación que se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ha sido violada u obtener su restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares. Es decir, se intenta armonizar la defensa de los derechos subjetivos con el interés público que gestiona la Administración. Los medios de control, verdaderas garantías para los derechos de los particulares, tienen por finalidad la revisión del obrar de la Administración, con el objeto de encauzarlo dentro del marco jurídico”

Como se señaló en acápites anteriores, la administración pública, en uso del imperio que los asiste, puede cometer errores, e incluso exceder su potestad pública, de ahí nace la necesidad de las legislaciones de crear herramientas que permita a los contribuyentes defenderse de estos actos administrativos.

Respecto de la revisión de los errores de la administración tributaria revisados por la máxima autoridad, Hernán Jaramillo Ordoñez (1999) señala que la finalidad de la impugnación es la revisión de dicho acto administrativo en la misma sede, para que, a través de dicha revisión se lo pueda encausar en el marco jurídico y reparar el derecho que ha sido vulnerado.

La herramienta a través de la cual se materializan estas dos finalidades en sede administrativa es el recurso de revisión. Álvaro Mejía, respecto del recurso de revisión, señala que, debido a su naturaleza extraordinaria *–especial–*, es una herramienta que sirve para la correcta prevalencia de la justicia y derecho, por lo que este recurso busca conseguir la enmienda de estas irregularidades, ponderando a la justicia y al imperio del derecho incluso sobre la seguridad jurídica, estabilidad e inmutabilidad de los actos administrativos. (2009)

En sede administrativa, al referimos del control de legalidad, es preciso referimos al recurso de revisión y a través de este mecanismo se podrá determinar si se llevará a cabo el control de los actos que han sido emitidos por la Administración. En este sentido, el recurso de revisión puede efectuarse cuando este acto tenga un efecto de cosa juzgada, es decir, sea plenamente ejecutable, cuando se interponga este recurso deberá encontrarse en las causales previstas por el Código Tributario, caso contrario, podrá ser desestimado. (Aguirre y otros, 2015)

2.5.1. Competencia

Para el caso ecuatoriano, el Código Tributario en su artículo 143 respecto del Recurso de Revisión, la administración tributaria central y seccional “El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada. (...)”

En este artículo también encontramos una peculiaridad, debido a que, cuando señalamos que la máxima autoridad tiene la potestad facultativa, la administración tributaria la ha tomado hasta cierto punto como una manera prevista en la ley sobre la cual, de manera arbitraria, la administración tributaria ni siquiera revisa el recurso que ha sido insinuado, razón por la cual se evidencia la evidente vulneración del derecho de petición de los contribuyentes, por lo que la Corte Nacional se tuvo que pronunciar al respecto, como lo veremos en el siguiente capítulo.

2.5.2. Legitimación activa

Podrá insinuar el recurso de revisión 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.

Al tratarse de una persona natural, podrá ser por sus propios y personales derechos o a nombre de un tercero, cuando sea una persona jurídica, lo hará a través de su representante legal, además lo podrán hacer en calidad de contribuyente o responsable y, por último, cuando hablamos de un tercero, deberá acreditar que tiene interés legítimo en ello.

2.5.3. Tramitación

Cuando la autoridad tuviere conocimiento de un recurso de revisión que incurra en las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario, procederá un informe previo del departamento jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, y posteriormente, se da paso a la instauración de un expediente sumario notificado a los interesados que no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, siempre y cuando se requiera la presentación o actuación de pruebas.

Así mismo, dentro del capítulo IV, sección 2a, el artículo 146 señala lo siguiente: “Art. 146.- Rectificación de errores de cálculo. - La administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones.”

El artículo 147 de código estudiado, señala que, una vez concluido el sumario, la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. Para el último caso, la Administración Tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento. Por lo que, respecto del recurso de revisión, es el único término establecido.

Como se puede observar en el artículo 147 mencionado, el Código Tributario no menciona que exista un término para resolver el recurso de revisión, lo cual deja que la Administración tributaria, a su arbitrio, lo resuelva en cualquier tiempo que lo estime, lo cual afecta a los derechos de los contribuyentes, debido a que no existe un tiempo establecido para su resolución, perdiendo incluso, la oportunidad de impugnar dicho acto en vía contenciosa administrativa. Por último, el artículo 148 del código en cuestión, señala que las resoluciones que se emitan resultantes de un recurso de revisión gozarán de legitimidad y ejecutoriedad, agotando finalmente la sede administrativa, pero sí da lugar a la acción contencioso-tributaria.

Para el año 1999, en Ecuador, se encontraba vigente el recurso de reposición, reconocido en el artículo 134 del Código Tributario; sin embargo, mediante la ley No. 99-24, artículo I, literal b) R.O. 181 de 30 de abril de 1999, de deroga el recurso de reposición. Este podía interponerse por el titular de un derecho subjetivo o que tenga un interés directo que se estime afectado por una resolución de la Administración Tributaria de única y última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución. Este recurso se lo presentaba por escrito dentro de los quince días emitida la resolución o acto recurrido.

El artículo 135 del Código Tributario vigente para la época, establecía que debía existir un dictamen del departamento jurídico en que se pronunciará respecto de la legalidad y de los fundamentos en el plazo de 10 días. Para su resolución se establece que tendrá 30 días para resolverlo, en el caso de haber hechos que se necesitan justificar, se otorgará un plazo de 10 días y posteriormente se pronunciará la resolución. El efecto de este recurso es suspensivo y, por ello, no podrá ejecutarse la resolución recurrida, ni deducirá acción contenciosa, así mismo, la ley señala que a través de este recurso se podrá invalidar, revocar, modificar, confirmar o

sustituir el acto o Resolución recurridos, lo que confirma su naturaleza impugnatoria, y como tal, su carácter de recurso ordinario.

Al hacer una comparación del recurso de revisión y del antiguo recurso de reposición, podemos deducir que este último es un recurso ordinario que establecía tiempos razonables y acorde a las necesidades de los contribuyentes; sin embargo, el recurso de revisión es extraordinario y no contempla un tiempo de resolución del recurso. En la legislación ecuatoriana, como podemos observar no existe un sistema de recursos adecuado, debido a que no se reconocen recursos ordinarios, lo cual ha creado que el único medio de impugnación de los contribuyentes sea el recurso de revisión, por lo que este último pierde su carácter de extraordinario, sino que, siendo el único medio de impugnación, este se vuelve frecuente; sin embargo, por las limitaciones y problemas prácticos que este representa, a veces los contribuyentes acuden a la vía contenciosa tributaria.

2.5.4. Causales del recurso de revisión e improcedencia del recurso

Como se lo ha estudiado, el recurso de revisión mantiene su carácter de extraordinario por ciertas razones, entre ellas, la vulneración que se alega debe encajar en cualquiera de las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario, por lo que haremos una pequeña revisión a continuación:

“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”

Para Álvaro Mejía, la primera causal es la más invocada debido a que su apertura suficientemente amplia, permite a los administrados cubrir cualquier error in procedendo o in judicando, sin embargo, esta no debe ser utilizada a manera de abusos por parte de los administrados, por lo que, para el autor, la administración debe ser rigurosa con el informe jurídico. (2009)

Sobre este punto, cabe señalar que, únicamente respecto de esta causal, se dará un informe jurídico previo, por lo que, este tiene una vital importancia, sin embargo, se debe tener en cuenta que dicho informe se lo realiza por el mismo departamento jurídico de la Administración Tributaria, por lo que éste lo debe realizar en apego a los principios de imparcialidad, debido a que su resultado será la base de la decisión que tome la máxima autoridad.

“2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate”

En palabras de Álvaro Mejía (2009), es importante considerar dentro de esta causal que, a diferencia de los recursos ordinarios, en el recurso extraordinario de revisión si se permite que haya documentos aparecidos con posterioridad a la expedición del acto o resolución, esto en razón del control de legalidad que debe realizar la Administración Tributaria.

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;

Para Aguirre y otros (2015) las causales de revisión respecto de la nulidad de documentos, tiene su razón de ser debido a que la manifestación de la voluntad puede verse viciada al no cumplir con las normas notariales expresas.

4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, 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.

Respecto de la causal 4, 5 y 6, es preciso señalar lo siguiente:

“Podemos decir que al incluirse documentación que posteriormente ha sido calificada como errada o falsa, es lógico suponer que ese acto administrativo no puede seguir produciendo efectos jurídicos y su contenido no puede ser aceptado en la vía jurídica, por ello es aceptable que proceda el Recurso de Revisión.” (Aguirre y otros, 2015)

Para Mejía (2009) las causales tercera, cuarta, quinta y sexta tienen su razón de ser en la prevalencia de un bien superior, el cual es el control de legalidad, corrección y justicia de los actos y resoluciones administrativas, por las cuales se justifica que estas situaciones posteriores o externas a la emisión de dicha resolución tributaria sea determinante para la reconsideración de actuaciones que incluso ya se encontraban firmes y ejecutoriadas por parte de la máxima autoridad.

Una vez revisadas las causales por las cuales se puede insinuar el recurso de revisión, mencionaré brevemente los casos sobre los que no procede el recurso, establecido en el artículo 145 del Código Tributario:

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.

2.6. Legislación comparada

Respecto de la legislación comparada, encontramos a Argentina, en cual, en la Ley de Procedimiento Tributario N°11.683, se establecen los siguientes medios de impugnación:

- **Acción de repetición:** esta acción se presenta cuando los contribuyentes hubieran pagado tributos en demasía.
- **Acreditación y Devolución:** cuando se compruebe la existencia de pagos e ingresos en exceso, el fisco de oficio o a solicitud de parte, acreditará el remanente o la devolución de lo pagado de más de forma simple y rápida.

- **Recursos administrativos contra las resoluciones del fisco:**

1. **Recurso de reconsideración ante el fisco:** este recurso lo resuelve un superior y suspende la ejecutoriedad del acto administrativo. Se lo presenta 15 días después de la notificación del acto, es de naturaleza ordinaria. Este recurso el alternativo del de apelación ante el tribunal fiscal de la nación.

Para José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé, para obviarle toda dificultad al contribuyente, y con fundamento al principio de informalidad, no es necesario que exista formalidades sacramentales para la presentación de este recurso. (1987)

2. **Recurso de apelación ante el tribunal fiscal de la nación:** este recurso procede cuando fuere viable, por lo que no será procedente respecto de liquidaciones, actos que declaren la caducidad de facilidades de pago, los que declaren la exclusión del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, los que se se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de IVA por exportación y demás intimaciones. Este recurso deberá ser presentado 15 días posteriores a la notificación del acto y suspende la ejecutoriedad del acto.

3. **Recurso de apelación ante el Director General cuando la ley o el decreto de procedimiento tributario no prevea un procedimiento recursivo especial.-** Este recurso debe presentarse 15 días después de notificado el acto y no suspende su ejecución. La resolución del este recurso puede ser impugnada en vía judicial debido a que es definitiva.

José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé, este recurso tiene una finalidad bastante novedosa, ya que es residual en tanto no es aplicable en lo supuestos sobre los cuales no hay otro recurso articulable por el contribuyente o responsable.

Respecto del recurso de revisión en Argentina, en cuanto a la sede administrativa, no se encuentra previsto en la Ley de Procedimiento Tributario. En Argentina, entonces se tienen estos dos recursos ordinarios de impugnación a través de recursos propiamente dichos: la reconsideración y la apelación, ya sea ante el fisco o ante el director general.

En España, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala los recursos que serán aplicables en materia tributaria en vía económica-administrativa:

1. **Recurso de alzada ordinario:** este recurso aplica contra resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativas regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Se lo interpone ante el Tribunal Económico-Administrativo Central 1 mes después de la notificación de la resolución. A esta podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada.
2. **Recurso de anulación:** contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad, cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas, cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta, cuando acuerdo

de archivo. Este recurso no cabe sobre resoluciones del recurso extraordinario de revisión.

3. **Recurso contra la ejecución:** este recurso procede cuando el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económica-administrativa, además, será competente el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.
4. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:** este recurso procede en contra de las resoluciones dictadas que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
5. **Recurso extraordinario para la unificación de doctrina:** Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.
6. **Recurso extraordinario de revisión:** este podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económicos-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme. Este recurso se interpondrá tres meses después de tener conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial. Además, la resolución se dictará en un plazo de seis meses.

Como se puede observar, en cuestión de recursos, la legislación española prevé un sistema bastante amplio y clasificado, entre ellos, recursos ordinarios y extraordinarios, lo cual permite

que los administrados, a mi parecer, tengan un sistema de impugnación adecuado de los recursos administrativos.

Cabe como una reflexión respecto de la legislación española, ya que, como se puede observar, el recurso de revisión establecido en la Ley General Tributaria tiene diferencias con el recurso de revisión en el Código Tributario *-único recurso en materia tributaria en Ecuador-*, primero, en España no se la denomina como una potestad “facultativa” lo cual no permite a la administración tributaria abusar de ello ni confundirlo con la discrecionalidad.

Por otra parte, existen solo tres causales, resumidas en: i) documentos de valor esencial aparecidos posteriormente, ii) que al dictar el acto hayan influido documentos o testimonios declarados falsos y, iii) que el acto se hubiese dictado como consecuencia de un delito, lo que se relaciona con la causal 2, 5 y 6 de nuestra legislación. Sin embargo, un argumento viable por el cual en Ecuador existen más causales podría ser que el recurso de revisión es el único remedio en contra de las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, no habiendo ningún otro recurso propiamente dicho para impugnarlo en sede administrativa, lo cual, vulnera el derecho de petición de los contribuyentes, puesto que no existen otros medios de los cuales puedan asistirse para defenderse de las resoluciones de la administración tributaria.

CAPITULO III: DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR EL SISTEMA DE RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. Derechos vulnerados por la Administración Tributaria a los contribuyentes

Estudiadas las instituciones que nos compete, es necesario establecer cuáles son los derechos y principios que se ven afectados no solo por la tramitación del recurso de revisión, sino también por sistema de recursos tributarios que, a mi parecer, es ineficiente para la consecución de los objetivos de los contribuyentes, por ello, señalo las siguientes afectaciones hacia los contribuyentes:

3.1.1. Sistema de recursos escaso y potestad extraordinaria facultativa del recurso de revisión: del derecho a presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna y derecho a la defensa.

Como lo hemos estudiado a lo largo de la presente investigación, existen dos aspectos que resultan en una afectación al derecho de presentar solicitudes, peticiones y reclamos y a recibir respuesta oportuna, el primero es el sistema escaso de recursos previsto en la legislación tributaria y el segundo la potestad facultativa extraordinaria del recurso de revisión.

Para el estudio del presente, es necesario indicar lo que establecido las leyes ecuatorianas respecto del derecho de petición y de la defensa. En cuanto al derecho de dirigir peticiones, por una parte, la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 66, numeral 23, señala que las personas tendrán derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas y, por otra parte, el Código Tributario en el artículo 30.1 numeral 4, prescribe que, como derecho de los sujetos pasivos se encuentra el presentar solicitudes, peticiones y reclamos de conformidad con la ley y a recibir respuesta oportuna. Asimismo, respecto del derecho a la defensa. la constitución en el artículo 76, numeral 7 señala todas las garantías del derecho a la defensa, incluyendo que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa y que debe contar con el tiempo y los medios adecuados para la preparación de su defensa.

Del escaso sistema de recursos en materia tributaria:

Al respecto, debemos mencionar que el Código Tributario en su artículo 140 expresa que el único recurso que se prevé en contra de las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria es el recurso de revisión. Sin embargo, este no establece ningún recurso ordinario que brinde la posibilidad a los contribuyentes de asistirse de su derecho a la defensa en contra de las resoluciones de la administración tributaria.

Al efecto, tomemos como referencia el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en el cual, se recomienda que exista el recurso de reconsideración en contra de las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, impongan sanciones o nieguen el reintegro o devolución de tributos, y tal recurso deberá interponerse ante la autoridad que hubiere dictado el acto administrativo; sin embargo, la legislación tributaria a la actualidad solo reconoce el recurso extraordinario de revisión, lo cual implica que no haya otro medio, propiamente reconocido como por ejemplo, un recurso ordinario sobre el cual los contribuyentes puedan valerse de su derecho de impugnación.

Ahora bien, como se estudió en párrafos anteriores, para el año 1999 en Ecuador se encontraba vigente el recurso de reposición, el cual era un recurso ordinario por su naturaleza. Además de lo estudiado, este recurso no era obligatorio para el agotamiento de la vía administrativa en Ecuador, por lo que constituía un derecho facultativo del contribuyente para impugnar las resoluciones emitidas por la autoridad tributaria. A pesar de ello, mediante la ley No. 99-24, artículo I, literal b) R.O. 181 de 30 de abril de 1999, se derogó el recurso ordinario de reposición en materia tributaria.

Para Mejía (2009), la derogatoria del recurso de reposición en materia tributario produjo un efecto negativo, debido a que el administrado dejó de poseer un medio ordinario para la impugnación de la actividad de la Administración Tributaria, siendo ésta una de las principales causas para que el recurso de revisión, al ser el único medio de impugnación, torne su aplicación en frecuente, lo que claramente lo desnaturaliza.

Rafael Brigante Guerra (2001) defiende la posición sobre la cual considera inviable y sin fundamento la derogatoria del recurso de reposición, pues señala que este recurso es ventajoso para el contribuyente, garantizando la defensa de su posición jurídica, pero también es beneficioso para la administración, debido a que, a través de él, puede enmendar errores de manera pronta y eficiente.

Para el mismo autor y en el contexto histórico de la época, este recurso se lo consideraba como “dilatorio”, por lo que hace un análisis de los motivos de la Ley 99-24, llegando a la conclusión de que la supresión de este recurso no cumple con ninguna motivación fundamentada de la ley que lo derogó, por lo que, para el autor, esta derogatoria se fundamenta en el único interés recaudatorio para acelerar el cobro de los tributos. En palabras del autor, es necesario un equilibrio entre el interés recaudatorio del fisco y las garantías individuales de los contribuyentes, y para ello es necesaria la existencia de mecanismos de impugnación porque mediante estos se efectúa el derecho a la defensa de los administrados. (Brigante, 2001)

Ahora cabe preguntarnos, ¿Por qué un sistema de recurso escaso vulnera el derecho de petición y de defensa? Para responder esta pregunta es necesario recurrir a la doctrina y legislación comparada que hemos revisado, lo cual nos lleva a la conclusión de que al no haber un recurso ordinario en el cual se pueda materializar la impugnación de los contribuyentes ante el órgano que lo emitió, vulnera el derecho de petición porque los administrados no cuentan con medios idóneos para impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria y, consecuentemente, si no existe un medio sobre el cual pueda materializar el derecho de petición, tampoco podrá exponer los argumentos para defenderse ante la autoridad, justamente por la razón señalada, debido a que no hay los medios idóneos para realizarlo.

De la potestad facultativa:

En esencia, la potestad facultativa a la que se refiere el Código Tributario trata de una facultad discrecional que posee la Administración Tributaria. Esta facultad debe entenderse como aquella flexibilidad que el ordenamiento jurídico le otorga la Administración para elegir entre varias alternativas, la que satisfaga más a los intereses públicos; sin embargo, esta debe

mantenerse dentro de ciertos parámetros jurídicos para que exista validez y eficacia, de tal manera que la facultad discrecional no caiga en arbitrariedad. (Cambronero y otros, 2015)

En cuanto a estos límites, podemos citar a Agustín Gordillo (2012) quien señala que los límites jurídicos para la facultad discrecional son la razonabilidad, desviación de poder, buena fe y discrecional técnica. En síntesis, respecto del primer límite, debe fundamentarse en fundamentos de derecho, hechos acreditados y proporcionalidad; el autor señala que existe desviación de poder cuando hay un fin personal y cuando haya un fin administrativo pero que no sea el requerido por la ley; la buena fe se refiere a la no utilización de artimañas por acción u omisión, incluso el silencio para conducir a un engaño o error al administrado; y, por último, el autor señala que la discrecionalidad que ha sido otorgada por las normas a la administración tributaria –en este caso-, esto no significa que pueda actuar en contra de dichas reglas de la técnica, cuando sean claras y uniformes. En efecto, cuando la administración recae en cualquiera de estas, su actuación se vuelve ilegítima.

En la legislación ecuatoriana, la redacción del Código Tributario señala que la máxima autoridad que conocerá el recurso extraordinario de revisión tiene la potestad facultativa de revisión, lo cual ha sido aprovechado por las administraciones como una forma de abuso del derecho en la cual, y en repetidas ocasiones se han vulnerado los límites estudiados en el párrafo anterior, lo cual conlleva a una evidente arbitrariedad por parte del administrador, vulnerando el derecho de petición, sobre todo porque no se da una respuesta oportuna de la insinuación planteada, y con ello, es evidente que el derecho a la defensa tampoco se lo puede instrumentar.

Tanto ha sido el aprovechamiento de la redacción de este artículo al entender a la potestad facultativa como arbitrariedad, que la Corte Nacional de Justicia tuvo que pronunciarse a través del fallo de triple reiteración contenido en la Resolución de 25 de noviembre de 2009, R.O. 93 de 22-XII-2009, sentando jurisprudencia obligatoria, la misma que señala:

“En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del art. 143 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo.”

En consecuencia, si bien es cierto, la potestad “facultativa” vulnera el derecho de petición y consecuentemente el de defensa, la Corte Nacional mediante jurisprudencia

obligatoria se ha pronunciado respecto de ello, señalando que la autoridad competente dará el trámite correspondiente, de tal manera que la administración no pueda seguir ejerciendo actos gravosos a los contribuyentes.

3.1.2. Tiempo de resolución de los recursos de revisión: de la seguridad jurídica

Como se ha señalado a lo largo de este trabajo, en la tramitación del recurso de revisión, el Código Tributario no regula un tiempo prudencial determinado para que la administración emita su correspondiente resolución. Para el año 2016, existía un plazo de 90 días para el pronunciamiento de la Administración tributaria, aunque no se establecía ningún efecto respecto del incumplimiento de este plazo; sin embargo, la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas (Ley s/n, R.O. 744-S, 29-IV-2016) derogó el plazo de 90 días para resolver el recurso de revisión, de manera que vulnera gravemente el derecho a la seguridad jurídica.

Partiendo del principio de legalidad, la verdadera seguridad jurídica es la legitimidad de dicha legalidad, la cual tiene aspectos objetivos y subjetivos, el primero se refiere a la exigencia de regular estructural y funcionalmente el sistema jurídico mediante las normas e instituciones y, el segundo, se refiere a la certeza jurídica del derecho, esto es, que no haya incertidumbre alguna. Para el autor, los requisitos que deben concurrir para la correcta estructuración de la seguridad jurídica son los siguientes: lege promulgata, es decir, leyes escritas y publicadas; lege manifiesta, esto es la claridad de la ley; lege stricta, refiriéndose al principio de reserva de ley; y, por último, la lege plena, que aplica la ausencia de lagunas normativas en el sistema jurídico, ya que, siempre debe haber una respuesta normativa a cualquier situación de hecho para evitar lagunas normativas que constituyen una inseguridad jurídica. Para evitar esta último, se debe procurar la creación de sistemas de fuentes, prever la integración, interpretación extensiva, la analogía y la aplicación de principios. (Jorge Zabala Egas, 2012)

La legislación tributaria, respecto del recurso de revisión, no plantea un término en el cual se deba resolver, de tal manera que deja abierta la posibilidad de que la administración lo resuelva en tiempos excesivamente largos, haciendo incluso que se pierda la oportunidad de impugnarlo ante lo contencioso tributario. De esta manera, se evidencia una vulneración a la seguridad jurídica porque no hay una lege plena de tal manera que los contribuyentes no pueden alcanzar los objetivos subjetivos de la seguridad jurídica porque los administrados no tienen certidumbre jurídica respecto de sus derechos.

Esto nos lleva a otro problema, el cual se trata del vacío legal respecto del silencio administrativo, como pudimos estudiar, el recurso de revisión por su naturaleza es extraordinario, facultativo y puede ser insinuado o de oficio, en este sentido no hay norma expresa que establezca un tiempo de resolución, por lo que no es procedente la figura del silencio administrativo. Además, al tener la administración tributaria la discrecionalidad en este recurso puede hasta cierto entenderse que no haya un plazo o término para su resolución; sin embargo, la Corte Nacional de Justicia, al pronunciarse sobre la obligatoriedad de la administración dará trámite del mismo, por lo que, si la jurisprudencia vinculante lo ha señalado, es prudente que se establezca un tiempo para su resolución. La Corte Nacional de Justicia en el Recurso No. 033-2013 señala lo siguiente:

“Este recurso de revisión es privativo de las máximas autoridades de la administración tributaria y facultativo en caso de que ellas quieran ejercer su potestad de autocontrol; que el recurso de revisión no es de aquellos que la ley otorga al contribuyente, puesto que no ha facultado a ninguna de las partes a interponerlo en estricto sentido, pudiendo solamente insinuarlo, para que la máxima autoridad administrativa ejerza su facultad de revisar el acto si lo considera procedente, de ahí la necesidad tanto del informe jurídico previo como de la etapa sumarial; que el recurso de revisión es extraordinario puesto que debe ser insinuado una vez que el acto es firme hasta tres años después; que no cabe aplicar el silencio administrativo, peor aún se puede pretender nulitar el acto administrativo, ya que los efectos jurídicos que conlleva la aceptación tácita no pueden oponerse y por tanto reformar o cambiar los efectos de la Ley Tributaria”

Como se puede observar, la Corte ratifica que es extraordinario y facultativo y por ello no aplica el silencio administrativo, mucho menos positivo, por lo que, a efectos de la presente investigación, es evidente que existe un vacío legal que permite a la administración el abuso de la misma. Como hemos revisado en el capítulo anterior, la legislación tributaria de España reconoce el recurso de revisión, ya que, no niega su importancia, sin embargo, su regulación ha sido más próspera y brinda una mejor seguridad jurídica.

3.1.3. Control de legalidad: del derecho a la defensa

Cuando hemos estudiado el principio de legalidad y la reserva de ley, hay que señalar a lo que nos referimos con el control de legalidad. Para José Luis Villar (citado por Aguirre, 2008) señala que el control de legalidad es un juicio valorativo, en el que permite seleccionar la norma aplicable al hecho concreto, que se debe realizar según el principio de legalidad, así que busca establecer que los actos administrativos se ajusten a las normas de derecho, caso

contrario, al momento de realizar este control y, si hay un error de derecho, puede declarar el acto administrativo es viciado.

Andrea Aguirre (2008) concluye entonces que el control de legalidad produce tres consecuencias: i) limitación del espacio en que la Ley y las normas deben actuar en un caso concreto respecto del control; ii) afirma el orden de prelación de las normas, y; iii) por último, mide los poderes de la administración tributaria.

En este sentido, la máxima autoridad tributaria debe realizar un debido control de legalidad en el cual debe realizar un juicio valorativo correcto de la causal por la que ha sido insinuado por un particular, más aun tratándose del recurso de revisión, el cual por su naturaleza es extraordinario y se lo insinúa en contra de actos firmes y ejecutoriados, por lo que es importante que el insinuarlos no represente una forma de abuso del derecho por parte de la administración tributaria y se la pueda modificar.

Asimismo, la autoridad tributaria, cuando se trate de un recurso de revisión, debe cumplir con el debido proceso, ya que, de esta manera, podrá el contribuyente ejercer su derecho a la defensa que lo asiste de manera Integra.

Revisemos un caso que nos permite vislumbrar la vulneración del derecho a la defensa y la seguridad jurídica en el recurso extraordinario de revisión, en el que no hubo un correcto auto control de la legalidad. Este caso se dio en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro de la acción de impugnación interpuesta por la compañía Productos Autoadhesivos ARCLAD S.A. al contenido de la resolución emitido del recurso de revisión insinuado por la compañía actora, señaló lo siguiente:

“La facultad extraordinaria de iniciar la revisión de resoluciones ejecutoriadas, como se explicó ampliamente, es reglada y como tal se debe garantizarse el derecho a la defensa de los administrados previsto en la Constitución, pues no cabe que la revisión se inicie por insinuación de parte, pero al expedirse la resolución súbitamente, por un concepto diferente a la insinuación, de oficio por la autoridad se aproveche para analizar cuestiones no alegadas, como ha ocurrido. Afecta así el derecho a la defensa no sólo para que la actora justifique su insinuación, sino para que se defienda de la revisión de oficio.”

Al resolver un recurso de revisión, la administración tributaria deja indefensión a la compañía actora, incluso iniciando la revisión de oficio de manera que vulneró los derechos

del contribuyente. La administración tributaria incluso modifica el acto impugnado de manera gravosa al contribuyente.

El artículo 76 de la Constitución de la República y, la Corte Constitucional, mediante Sentencia 008-13-SCN-CC disponen que el derecho a la defensa es: i) nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento; ii) contar con el tiempo y medios adecuados para defenderse y, iii) presentar los argumentos y pruebas y contradecir las que se presente en su contra. Por ello, es evidente que los órganos competentes pueden utilizar erróneamente el recurso de revisión, afectando el derecho de los contribuyentes.

Regresando a la sentencia revisada, el tribunal también estableció lo siguiente:

“Considerando la incongruencia que comporta, ratificar por una parte el acto insinuado y modificarlo al resolver, agravando la situación del recurrente, en desmenbro de los derechos que le son inherentes. Es de considerar, en este escenario, que la Autoridad ha trastocado el derecho favorable de la actora, que nació para el mundo jurídico y que adquirió inmutabilidad, con una sorpresiva alteración sustancial de sus derechos.”

Ahora, el artículo 133 del Código Administrativo señala que los órganos administrativos no pueden variar sus decisiones adoptados en los actos administrativos salvo aclarar o rectificar errores puramente materiales lo que genera que haya seguridad jurídica.

El denominado auto control de legalidad es la revisión que efectúan las máximas autoridad de los actos administrativos de los inferiores para determinar que estén apegadas a derecho incluso en contra del principio de intocabilidad de los actos, por lo que no cabe modificación alguna, mucho menos tratándose de los recursos de revisión, justamente por su peculiaridad de control de actos firmes y ejecutoriados, por lo que, a juicio de la presente investigación, la resolución de un recurso de revisión insinuado por el propio particular no debe, sin más, perjudicarlo con otro acto más gravoso.

En este punto, podemos realizarnos la pregunta ¿Cómo realizar un debido control de legalidad?, para ello Iván Andrade, Eugenio Escobar y Germán Mancheno (2022) han realizado un estudio respecto del Método neutrosófico para estimar el control de legalidad de los actos administrativos, este método, en resumen, tiene cuatro pasos:

“Paso 1. Identificación de los criterios de legalidad

Paso 2. Selección de los expertos del proceso

Paso 3. Determinación los pesos de los criterios evaluativos

Paso 4. Procesamiento de las evaluaciones sobre el cumplimiento de los criterios”

Este estudio se realizó en el Municipio de Riobamba, donde concluyó que el 85 % de los servidores públicos no poseen capacitación sobre actos administrativos, y el 15 % restante de los encuestados conoce el tema porque se involucró con un expediente administrativo. Esta alternativa, -que es método más complejo que el resumen indicado-, podría constituir una alternativa para mejorar la capacitación de quienes tienen la competencia de resolver el recurso de revisión en Ecuador.

Conclusiones

- Los recursos son los medios idóneos sobre los cuales los administrados pueden valerse para el goce de su derecho a recurrir las resoluciones que consideren gravosas, sin embargo, el Código Tributario solo establece el recurso extraordinario de revisión, lo que deviene en una falta normativa que no permite que los administrados puedan ejercer su derecho de impugnación. Adicionalmente, este único recurso como tal que establece el Código Tributario tiene la cualidad de ser facultativo, lo que fomentado la vulneración de derechos de los administrados al ni siquiera revisar cuando un recurso es insinuado, por lo que la Corte Nacional incluso se tuvo que pronunciar. Al haber un solo estar contemplado el recurso extraordinario de revisión, este se ha desnaturalizado por completo, lo cual ha tenido un tratamiento como si se tratase de una instancia adicional, mas no como su naturaleza extraordinaria. El medio de impugnación en Ecuador se lo realiza a través de los reclamos, los cuales tienen una naturaleza distinta a un recurso como tal, además de que su tiempo de resolución de 120 días sea desproporcionado. En otras legislaciones como Argentina y España se reconocen más medios de impugnación ordinaria por los cuales se materializa el derecho a la impugnación de los administrados.
- A pesar de haber un solo recurso para la defensa de los derechos de los administrados, que es el recurso extraordinario de revisión, este tiene una regulación en la cual se evidencia que no hay seguridad jurídica, pues no hay regulación alguna que señale un tiempo prudencial para resolver este recurso, por lo que las administraciones tributarias podrán resolver, sin más, en el tiempo que deseen hacerlo, lo que genera una incertidumbre y con ello una vulneración a la seguridad jurídica. Adicionalmente, el no tener un plazo establecido tampoco opera el silencio administrativo por lo que existe un vacío legal que afecta a los derechos de los administrados, es especial la seguridad jurídica.

- El recurso extraordinario de revisión es el único remedio que viabiliza el derecho de impugnación de los administrados, el cual basa su actuar en el auto control de legalidad de las autoridades administrativas, el cual no es más que la revisión de las resoluciones con la finalidad de establecer si se encuentra enmarcadas o no en el derecho. Sin embargo, este control de legalidad tampoco se lo realiza de manera efectiva, sino como una forma de abuso de su potestad facultativa y de revisión, modificando las resoluciones en desmedro de los administrados e imposibilitando el derecho a la defensa de los administrados.

Recomendaciones

- Respecto de la primera conclusión, el sistema de recursos en la legislación tributaria ecuatoriana debe reformarse, de tal manera que garantice el derecho a impugnar de los administrados. En este sentido, debería regularse al menos un recurso ordinario, con un tiempo prudencial para la resolución, y que el conocimiento lo tenga un superior de la persona que ha emitido el acto. En mi opinión, podría implementarse el recurso de reconsideración a la persona jerárquica superior o incluso el recurso de apelación ante un tribunal fiscal creado para el efecto. Estos recursos deberán tener una correcta regulación y tiempo prudente para la resolución de máximo 45 días, sin perjuicio de que dichas resoluciones puedan ser impugnables en la vía contenciosa tributaria.
- A mi opinión, el recurso extraordinario de revisión también es importante para que los administrados puedan ejercer su derecho a la defensa; sin embargo, este debe estar regulado de una correcta manera. Por una parte, su potestad facultativa se ve limitada por la Resolución de 25 de noviembre de 2009, R.O. 93 de 22-XII-2009 de la Corte Nacional de Justicia, no obstante, debe reformarse el artículo 147 del Código Tributario en el que se regule un plazo para la resolución de los recursos de revisión insinuados o de oficio, el cual a mi criterio no debería sobrepasar los 45 días.
- Por último, como recomendación al desconocimiento del auto control de la administración tributaria, podemos aplicar el Método neutrosófico para estimar el control de legalidad de los actos administrativos, en el que se capacite a los servidores públicos para el conocimiento del control de legalidad que debe aplicarse en el recurso extraordinario de revisión. Esta solución será efectiva siempre y cuando se regule un sistema de recursos eficaz en la legislación tributaria, de tal manera que estas resoluciones se las pueda impugnar de manera eficiente y eficaz en sede administrativa para no saturar la vía contenciosa tributaria.

Referencias bibliográficas

- **Doctrina**

- Aguirre Bermeo, A., Sánchez Armijos, M. E., Chamba Villavicencio, D. T., & Riofrío Mora, J. A. (2015). EL CONTROL DE LEGALIDAD EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR. *Suracademia* , 2(4).
Obtenido de <https://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/122/121>
- Aguirre, A. (2008). El control de legalidad en materia tributaria . Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/501/1/T590-MDE-Aguirre-El%20control%20de%20legalidad%20en%20materia%20tributaria.pdf>
- Aguirre, P. (2013). El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI. Obtenido de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/33420.pdf>
- Andrade, I., Escobar, E., & Mancheno, G. (2022). Método neutrosófico para estimar el control de legalidad de los actos administrativos. *eutrosophic Computing and Machine Learning*, 23. Obtenido de <https://zenodo.org/records/7328673>
- Brigante, R. (2001). La derogatoria del Recurso de Reposición en el procedimiento administrativo tributario. *Revista Jurídica Onlina*. Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2003/09/16b_la_derogatoria_del_recurso_de.pdf
- Bueno Carrasco, E. F. (2008). Naturaleza del recurso tributario de revisión en el derecho tributario ecuatoriano . Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/464/1/T618-MDE-Bueno-Naturaleza%20del%20recurso%20tributario%20de%20revisi%C3%B3n%20en%20el%20derecho%20tributario%20ecuatoriano.pdf>
- Cambromero Torres, A., & Mora Barahona, I. (2015). Deslinde de competencias entre las jurisdicciones constitucional y contencioso-administrativa: Discrecionalidad Administrativa. *Revista de Ciencias Jurídicas* , 137. Obtenido de <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/download/21881/22821/53695>
- Cassagne, J. C. (1998). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo - Perrot. Obtenido de https://www.academia.edu/30163899/CASSAGNE_Juan_Carlos_Derecho_Administrativo_Tomo_I_pdf
- Cassagne, J. C. (2010). En *Derecho Administrativo (Tomo II)*. Lima: Palestro editores.

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: CIAT. (s.f.). *MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO DEL CIAT*. Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_codigo_tributario_ciat.pdf
- Cuenca, S. (2018). El recurso extraordinario de revisión frente a actos administrativos. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6026/1/T2518-MDA-Cuenca-El%20recurso.pdf>
- Dromi, R. (1999). *El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina .
- Dromi, R. (2004). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires : Ciudad Argentina.
- Egas, P. (2004). La interpretación en materia tributaria. *FORO revista de derecho, No. 3*. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/282>
- Escalante, P. (2005). Los conceptos de imperio e imperium y su relación con los fundamentos del poder en la Antigüedad romana. *X Jornadas Interescuelas/Departamentos de Historia*. . Obtenido de <https://cdsa.academica.org/000-006/522.pdf>
- Escolá, H. J. (1965). Los recursos Administrativos. (142).
- Gordillo, A. (1971). Capítulo V Los Recursos . En A. Gordillo, *Procedimiento y recursos administrativo*. Obtenido de <https://ar.ijeditores.com/mobile/files/doctrina/20100423-administrativo>. Obtenido de <https://ar.ijeditores.com/mobile/files/doctrina/20100423-administrativo>
- Gordillo, A. (1999). El Procedimiento Administrativo . En A. Gordillo, *El Procedimiento Administrativo*. Buenos Aires : Fundación de Derecho Administrativo . Obtenido de https://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo3.pdf
- Gordillo, A. (2011). *Derecho Administrativo de la Economía*. Buenos Aires : Ediciones Macchi. Obtenido de https://www.gordillo.com/pdf_tomo9/libroi/capitulo8.pdf
- Gordillo, A. (2012). *Técnica jurídica del derecho administrativo. Tomo 5*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo. Obtenido de <http://repositorio.uasb.edu.bo:8080/bitstream/54000/1347/1/Gordillo-%20Derecho%20administrativo.%20Tomo%20V.pdf>
- Gordillo, A. (2012). Tomo 5 . En A. Gordillo, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas : primeras obras*. Buenos Aires: FUNDACIÓN DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Obtenido de https://www.gordillo.com/pdf_tomo5/tomo5.pdf
- Guerrero del Pozo , J. F. (2014). La necesidad de agotar los recursos ordinarios y extraordinarios previstos en la legislación como presupuesto material para obtener una sentencia favorable en la acción extraordinaria de protección. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4182/1/T1493-MDP-Guerrero-La%20necesidad.pdf>

- Islas, R. (2009). Sobre el principio de legalidad. *ANUARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL LATINOAMERICANO ANUARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL LATINOAMERICANO 97 AÑO XV, MONTEVIDEO*. Obtenido de <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r23516.pdf>
- Jaramillo Ordoñez , H. (1999). *Manual de derecho admisnitrativo* . Loja: Editorial de la facultad de jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja .
- Mejía Salazar, Á. R. (2009). Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos en Materia Tributaria. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/696/1/T758->
- Míguez, L. (2015). Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo. *Revista General de Derecho Administrativo* 38. Obtenido de <https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1504625>
- Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2017). Las sanciones en materia tributaria en Ecuador. *REVISTA DE DERECHO FORO: DERECHO TRIBUTARIO* , 15. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394>
- Ortega, J. (2019). El recurso de revisión en materia civil. Obtenido de <https://www.studocu.com/ec/document/universidad-tecnologica-latinoamericana-en-linea/cultura-fisica/t3121-mdp-ortega-el-recurso/45315965>
- Pérez, J. G. (1960). El Recurso de Revision en la Ley de Procedimiento Administrativo. *DA TEMAS* . Obtenido de <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/download/1326/1381>
- Pérez, J. G. (1960). Los Recursos Administrativos . Obtenido de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/boletin-derecho-comparado/article/download/9572/8666>
- Pérez, K. (2005). *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*. Ciudad de México : INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Obtenido de <http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/handle/123456789/10505>
- Poveda Almeida , F. (2019). El régimen de recursos en el código orgánico administrativo (COA). En J. P. Aguilar, & V. Chiriboga , *Estudios sobre el Código Orgánico Administartivo*. Quito: Cevallos Editora Jurídica.
- Quintero , B., & Prieto , E. (2008). *Teoría general del derecho procesal*. Bogotá: Temis S.A. Obtenido de <https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/05/teoria-general-del-derecho-procesal-beatriz-quintero.pdf>

Tirado, R. M. (2010). Los Recursos Administrativos y el Control Difuso en la Administración Pública. *Revista de Derecho Administrativo* . Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13715>

Toscano, L. (2006). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria* . Quito: PRUDELECO.

Vintimilla, J. (2010). Principios y Reglas como nuevas fuentes de justicia a la luz del Ius Novus ecuatoriano. *Iuris Dictio*. doi:<https://doi.org/10.18272/iu.v9i13.692>

- **Jurisprudencia**

Corte Constitucional del Ecuador (13 de marzo de 2009) Sentencia No. 0001-09-SIC-CC. [MP Roberto Bhrunis] R.O. 549

Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (08 de junio del 2015) Recurso de Casación N° 107 2014 [MP Maritza Pérez]

Corte Nacional de Justicia, fallo de triple reiteración (25 de noviembre de 2009) Resolución de 25 de noviembre de 2009 R.O. 93 de 22-XII-2009

Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de los Contencioso Tributario (30 de marzo de 2015) Recurso No. 033-2013 (MP José Terán)

Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha (12 de diciembre de 2022) Proceso No. 17510-2021-00483

Constitución de la República del Ecuador [Const.]. (2008).

- **Normativa**

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Orgánico Administrativo. [Ley 0 de 2017] (07 de julio de 2017) Registro Oficial 31 de 07 de julio de 2017

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Tributario. [Codificación 9] (14 de junio de 2005) Registro Oficial 38 de 14 de junio de 2005

Asamblea Nacional. Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. [Ley 24] (29 de diciembre de 1999) Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Orgánico General de Procesos [Ley 0] (22 de mayo de 2015) Registro Oficial 506 de 22 de mayo de 2015

Congreso de la Nación Argentina. [Ley de Procedimiento Tributario N°11.683]

Jefatura del Estado (España) [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.] BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003