



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO

**“LA IMPUGNABILIDAD DE LAS RESOLUCIONES DEL RECURSO DE REVISIÓN
EN MATERIA TRIBUTARIA, ANÁLISIS DE SU PROCEDIMIENTO Y SU
SUSTANCIACIÓN EN EL DERECHO ECUATORIANO”**

ANA BELÉN SERRANO GALÁRRAGA

DIRECTOR: DOCTOR CARLOS PONTÓN CEVALLOS

QUITO, 2015

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, agradezco a Dios por ser mi norte y mi guía, y no abandonarme en cada adversidad que se ha presentado en mi vida.

A mi mamá, porque con su ejemplo, dedicación y esfuerzo me ha hecho quien soy y ha forjado mi destino para la consecución de mis metas.

A mi papá, por el apoyo brindado a lo largo de mi vida para llegar donde estoy.

A mis tíos por cumplir funciones de padre y madre en varias ocasiones y ayudarme a crecer y a madurar, a impulsarme y a no dejarme caer.

A mi Director de Tesis, Doctor Carlos Pontón, que a más de ser mi guía dentro de este trabajo me ha brindado el apoyo necesario para seguir adelante con este proyecto y no dejarme vencer por las adversidades.

A mi jefe, Francisco Cevallos, por su tiempo, sus conocimientos y por su ayuda, siendo un pilar fundamental en el desarrollo de este trabajo.

A mis primos que a su vez son mis mejores amigos y hermanos del alma: Estefanía, Santiago y María José; que me recuerdan siempre con sus acciones y su apoyo por qué la sangre es más pesada que el agua.

*A mi abuelita Hildita,
sé lo orgullosa que estarías de mí.*

ÍNDICE

<i>INTRODUCCIÓN</i>	<i>1</i>
<i>CAPITULO I:</i>	<i>3</i>
<i>“GENERALIDADES DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA”</i>	<i>3</i>
1.1 Definición de Recurso Extraordinario de Revisión.	3
1.2 Naturaleza Jurídica	9
1.3 Requisitos de procedibilidad	15
1.4 Sustanciación del Recurso Extraordinario de Revisión ante la Autoridad Tributaria	29
1.5 Ventajas y desventajas de la iniciación del Recurso Extraordinario de Revisión	32
<i>CAPÍTULO II:</i>	<i>35</i>
<i>LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN</i>	<i>35</i>
2.1 GENERALIDADES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	35
2.2 ACTOS ADMINISTRATIVOS EXPEDIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	43
2.3 INFORME JURÍDICO	46
2.4 ACTO ADMINISTRATIVO QUE DECLARA LA PROCEDENCIA O IMPROCEDENCIA A TRÁMITE DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN.	53
2.5 RESOLUCIONES QUE ADMITEN O NIEGAN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN	57
<i>CAPÍTULO III:</i>	<i>59</i>
<i>IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN</i>	<i>59</i>
3.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO	59
3.2 REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD	60
3.3 SUSTANCIACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DISTRITAL FISCAL	62
3.4 LA IMPUGNACIÓN A LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN COMO CONTROL DE LEGALIDAD	70

3.5 LA IMPUGNACIÓN A LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN COMO OPORTUNIDAD PARA REACTIVAR EL DERECHO DE ACCIÓN	75
<i>PROPUESTA</i>	81
<i>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</i>	85
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	90

ABSTRACT

El Recurso Extraordinario de Revisión en materia tributaria reviste un gran interés para el ámbito de los juristas, el cual en muy contadas ocasiones ha sido tratado con exhaustividad. Este trabajo se concentra básicamente en estudiar a esta herramienta jurídica desde todas sus aristas, especialmente la impugnación en sede judicial de la resolución emitida en este recurso con el objetivo de dilucidar si mediante este procedimiento se ejerce un mero control de legalidad, o se revive el derecho de acción que fue dejado de lado en anteriores etapas procesales de carácter administrativo.

INTRODUCCIÓN

En este trabajo de disertación para la obtención del título de abogado, me concentraré en tratar los aspectos relevantes del recurso extraordinario de revisión, y especialmente la sustanciación y procedimiento de la impugnación a la resolución emitida en este recurso.

En cuanto al análisis de la impugnación de resoluciones emitidas en el recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, lo enfocaré desde las perspectivas del análisis de la procedibilidad y aplicación del recurso de revisión, y por ende, aplicación de la impugnación de la resolución emitida en el recurso de revisión, y un análisis en el marco de la pertinencia para los intereses del contribuyente que recurre. De igual manera, haré un análisis de los requisitos de procedibilidad y la sustanciación de dicha impugnación ante sede judicial.

Dentro de las concepciones de los recursos procesales, se contempla diversas sustanciaciones para los diferentes recursos que existen en el ámbito judicial, pero el recurso extraordinario de revisión dentro de la materia tributaria, se constituye como un recurso extraordinario con requisitos estrictos para su interposición, de manera que siguiendo esta línea de pensamiento, la impugnación de la resolución emitida en este recurso también será instrumentado de una manera muy estricta.

Es así, que la impugnación de las resoluciones emitidas en un recurso de revisión, se sustancian de manera completamente distinta al resto de actos formulados por la Administración Tributaria en el ámbito fiscal, y siendo el recurso de revisión, a decir de muchos expertos en el tema, una herramienta jurídica que debe ser manejada con pinzas, ya que a diferencia de los recursos ordinarios, este no suspende la ejecución de la obligación tributaria que se impugna, por lo que es importante profundizar *a priori*, en el conocimiento teórico y práctico de este recurso.

De esta manera, esta disertación, se centrará en los aspectos procedimentales y técnico-jurídicos del recurso de revisión y especialmente, de todo el ámbito de la sustanciación de la impugnación de la resolución emitida dentro de este recurso administrativo, y su transición

hasta la sede judicial a través del Tribunal Distrital Fiscal, que es un tema que mucho no se ha profundizado dentro de nuestra legislación y Doctrina, debido a su poca aplicación práctica.

Con esto, se procuraría tener un conocimiento pleno por parte de los jurisconsultos, para analizar la pertinencia y más que todo la conveniencia de utilizar este tipo de herramientas en el ámbito legal, encaminándonos a tratar de solucionar la problemática de nuestros futuros clientes tratando de beneficiar en su máxima expresión, la situación de los mismos.

CAPITULO I:
“GENERALIDADES DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA”

DEFINICIÓN DE RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN.

Me enfocaré en este capítulo en tratar de hacer una breve reseña del recurso extraordinario de revisión como corolario al punto neurálgico a desarrollar en la presente disertación, partiendo por desglosar la terminología de esta institución jurídica del Derecho Tributario Formal con sus respectivas aproximaciones en las diferentes ramas del Derecho en las cuales es aplicable, cotejando tanto el recurso en sede administrativa como los recursos en sede judicial, siendo así que tratare desde lo más genérico llegando hasta lo más específico.

Como antecedente a establecer una definición del recurso extraordinario de revisión en la presente disertación, considero pertinente partir de la definición etimológica del término <recurso>, el cual proviene del latín “*recursus*” que significa “*retorno de una cosa al lugar donde salió*”¹. Continuando con la aproximación al término “recurso”, el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas lo define de la siguiente manera: “*Por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la providencia de un juez o tribunal, para ante éste o el superior inmediato, con el fin de que la reforme o revoque.*”²

En cuanto a la Doctrina y citando al jurista Armando Canosa, quien define al recurso administrativo como “*Recursos administrativos, en sentido amplio, serían los remedios o medio de protección del individuo para impugnar los actos – lato sensu- y hechos*

1 Escobar, M. (2002). *Manual de Derecho Administrativo: Una perspectiva de Guatemala y España*. Barcelona: Publicación de la Agencia Española de Cooperación Internacional

2 Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta

administrativos que lo afectan y defender sus derechos frente a la administración” De la misma manera, citando al Doctor Jaime Flor Rubianes, quien concibe al recurso como: “acto procesal en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación, total o parcial, sea al mismo juez o tribunal o tribunal jerárquicamente superior.” Del mismo modo, citando al tratadista Héctor Escola, quien define al recurso como “en sentido general, acudir ante el juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad.”³ De igual manera, citando al tratadista español, García de Enterría, quien en su obra “Curso de Derecho Administrativo” dice lo siguiente: “son los actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la Ley en base a un título jurídico específico”⁴.

Por lo tanto, se desprende de las definiciones citadas en párrafos anteriores, que el recurso es considerado como un remedio procesal, sea cual sea la índole de la reclamación que se está realizando, en el campo de lo civil, administrativo, penal, tributario, entre otras ramas del Derecho; en el caso concreto de haberse vulnerado los derechos del reclamante, el mismo que plantea su disconformidad ante la autoridad competente señalada en la ley respectiva. Con esta herramienta procesal, se busca obtener una “segunda opinión” acerca del asunto en controversia, y con esto ratificar el criterio, modificarlo en parte, u otorgar un criterio totalmente distinto al primero.

Me parece curiosa la definición que nos da el tratadista Héctor Escola, en las definiciones citadas en los párrafos anteriores, en donde se contempla en palabras de este jurista, que es “*emplear medios no comunes para el logro de una finalidad*”, y en palabras sencillas hace alusión al tema medular de lo que constituye un recurso en la práctica, conformando un sistema procesal remedial para resarcir daños ocasionados por

3 Escola, H.(1984).*Compendio de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Depalma

4 García de Enterría, E. (2008).*Curso de Derecho Administrativo*. Barcelona: Civitas Ediciones

la administración estatal en contra del administrado, sea ésta de carácter administrativo o de carácter judicial. Y en síntesis, como un primer postulado dentro de este análisis, podemos decir que el recurso opera como un medio para obtener criterios unificados sobre un punto de un acto administrativo que se tiene incertidumbre o la seguridad del mismo se ve mermada por supuestos errores que considera el recurrente cometidos dentro del mismo.

Habiendo partido brevemente desde la noción del término “recurso”, continuando con la línea de pensamiento, me corresponde tratar acerca de la categorización de “extraordinario” del recurso que me atañe en esta disertación, más lo haré en términos netamente generales, citando nuevamente al Diccionario Jurídico de Cabanellas, el cual define al recurso extraordinario como aquel “*remedio procesal que se concede en especiales circunstancias, taxativamente determinadas por la ley, sin generalidad, limitado a ciertos fines, y cuando no procede ningún otro de los denominados recursos ordinarios*”⁵. Por ende, y completando las definiciones anteriormente citadas, el recurso extraordinario se constituye en una herramienta legal con la cual cuenta el recurrente, para solventar las discrepancias que emanan de un acto jurídico emitido por cualquiera que sea el ente estatal, con presupuestos taxativamente establecidos en la ley y de aplicación en circunstancias estrictamente particulares; y con el planteamiento del mismo se busca la reparación de un derecho vulnerado mediante la modificación o revocatoria del acto jurídico que se impugna, por parte del recurrente.

Dentro de este punto, considero importante resaltar la aplicación del recurso extraordinario de revisión en las diferentes ramas del Derecho, como por ejemplo dentro del Derecho Penal, el mismo que se plantea dentro del ámbito judicial, pero que considero es valedero citarlo a fin de comprender plenamente el carácter de extraordinario de este tipo de recursos, sea administrativo o judicial, por lo que me permito citar el artículo 658 del Código Orgánico Integral Penal, que dice lo siguiente:

5Cabanellas, G.(2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta

“El recurso de revisión podrá proponerse en cualquier tiempo, ante la Corte Nacional de Justicia, después de ejecutoriada la sentencia condenatoria por una de las siguientes causas:

- 1. Si se comprueba la existencia de la persona que se creía muerta.*
- 2. Si existen, simultáneamente, dos sentencias condenatorias sobre una misma infracción contrarias en personas sentenciadas que, por ser contradictorias, revelen que una de ellas está errada.*
- 3. Si la sentencia se ha dictado en virtud de documentos o testigos falsos o de informes periciales maliciosos o errados.”⁶*

Como podemos observar, dentro de este artículo se estipulan taxativamente las causales en las que se puede interponer el mencionado recurso de revisión, llamándose más la atención el primer literal en donde dice “si se comprueba la existencia de la persona que se creía muerta”, es decir, se inicia un proceso en contra de una persona, se la sentencia en mérito de las pruebas aportadas al proceso, se la condena y posteriormente se descubre que la persona que supuestamente agravió, aparece, por lo que se desvirtúa la presunción ratificada en sentencia por la cual condenaron al procesado, pudiendo éste a su arbitrio iniciar un recurso extraordinario de revisión. Parafraseando al Doctor Jaime Flor Rubianes, el objetivo primordial de esta herramienta jurídica es para dejar el historial delictivo limpio del supuesto implicado, salvaguardando más que todo su honra y la de su familia, por así decirlo⁷. Por lo tanto, a la brevedad de analizada la primera causal que resalta para solicitar un recurso extraordinario de revisión en materia penal, podemos notar que se consideran situaciones extremadamente extraordinarias como la denominación de este recurso, con lo cual el citado artículo nos ayuda a entender mejor la concepción del recurso extraordinario, aplicable en las diferentes disciplinas en donde

⁶Código Orgánico Integral Penal. (2014) Publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 del 10 de febrero del 2014. República del Ecuador

⁷ Flor, J.(2009); *Teoría General de los Recursos Procesales*; Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones

se desenvuelve el Derecho, siendo situaciones inherentes a cada rama del mismo, pero que a la final convergen en las circunstancias extraordinarias propias de cada caso.

De la misma manera, considero oportuno señalar que en la generalidad de recursos extraordinarios en las diferentes materias que se planteen, tienen aspectos en común, como la aparición de pruebas posteriores al dictamen de la resolución, testimonios falsos o falsedad de documentos, como trataremos en los párrafos siguientes en cuanto al recurso extraordinario de revisión en materia tributaria.

Continuando, me corresponde concretar la definición del recurso extraordinario de revisión, en materia administrativa, partiendo desde el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, en donde se define al recurso de revisión como un “*medio extraordinario de impugnación por el cual se pretende que la máxima autoridad del órgano administrativo, de oficio o a petición de parte deje sin efectos total o parcialmente actos administrativos que declaren, reformen o extingan derechos subjetivos*”. De la misma manera, citando al jurista argentino Roberto Dromi, quien dice que “*por medio de los recursos administrativos se promueve el control de la legalidad de un acto emanado de la autoridad administrativa, a fin de que se lo revoque o modifique con el objeto de restablecer el derecho subjetivo o interés legítimo lesionado por dicho acto*”⁸. Del mismo modo, considero pertinente citar nuevamente al jurista Héctor Escola, quien define al recurso de revisión como “*aquel recurso administrativo, que se interpone con el objeto de obtener la impugnación de un acto administrativo firme, en los casos especialmente determinados por la ley*”⁹. Esto seguramente hace referencia a las circunstancias sobre las cuales se desenvuelve la posibilidad de interponer un recurso extraordinario de revisión ante la autoridad de la cual emana el acto a ser impugnado.

Por último y para cerrar este análisis en cuanto a las aproximaciones a una definición concreta acerca del recurso extraordinario de revisión, llegamos a la definición de recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, que coincide en aspectos

8 Dromi, R.(1985). *El Acto Administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local

9 Escola, Héctor.(1984). *Compendio de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Depalma

genéricos con el recurso extraordinario de revisión administrativo tratado en el párrafo anterior, con sus particularidades propias de la materia tributaria que regula el mismo, siendo así que el Código Tributario lo define de la siguiente manera dentro de su artículo 143:

*“El Director General de Rentas Internas, en la administración Tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la Administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho”*¹⁰

Dentro de esta definición del procedimiento del recurso extraordinario de revisión que nos da el código Tributario, resalta su categorización de recurso “extraordinario” ya que el mismo debe ser interpuesto ante la máxima autoridad de la administración tributaria, el Director General de Rentas Internas al amparo de una o más causales de las que se encuentran taxativamente establecidas en la Ley, a diferencia de lo que ocurre con los recursos administrativos ordinarios, en donde los motivos de impugnación pueden ser cualquier causa de nulidad o anulabilidad de las previstas en la Ley, por lo que, al tratarse el recurso de revisión de un recurso extraordinario, sólo podrá fundarse en la concurrencia de alguna de las causas taxativas establecidas en la Ley. Además, el objeto del recurso debe versar sobre actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, siendo éste particular lo que le diferencia sustancialmente a este tipo de recurso de los recursos ordinarios, ratificando este criterio cito a continuación al Doctor José Vicente Troya quien señala que *“Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a*

10Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

*causales preestablecidas por la ley*¹¹. Relativo a este punto, es importante acotar que tratadistas no lo consideran propiamente un recurso como tal, ya que el impulso del mismo ocurre de diferente manera que el resto de recursos en materia tributaria, incluso la interposición de este mal llamado recurso se produce a través de una insinuación que difiere totalmente al resto de recursos de carácter ordinario, pero este punto en concreto será tratado en los siguientes párrafos.

NATURALEZA JURÍDICA

Tomando en cuenta la creación de los recursos en general, su objetivo de invención por parte del ser humano radica en la falibilidad inherente a la naturaleza del mismo. Con esta herramienta procesal, concebida en sus orígenes, se busca remediar errores encontrados en decisiones tomadas por autoridades administrativas o judiciales, según el caso, y más en concreto, busca atacar las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de estas decisiones contenidas en actos administrativos. Es así que a medida que las civilizaciones avanzan, el Derecho por ser una ciencia social avanza conjuntamente con la sociedad, y por ende se van creando nuevos artilugios legales para favorecer y de alguna manera, simplificar el ejercicio de esta ciencia social, dando lugar a la aparición de nuevos recursos, entre ellos el recurso extraordinario de revisión, que a pesar de surgir como un recurso, considero en mi criterio personal, carece de algunas de las características que le hace considerarse un recurso como tal, pero este criterio lo desarrollaré en los siguientes párrafos.

En el ámbito procesal, en cuanto a la naturaleza jurídica del recurso de revisión, existen marcadas posturas, algunas de ellas sostienen que este recurso extraordinario se constituye como un recurso como tal, sin embargo otras posturas, consideran que el

11 Troya, J.(2000). *El derecho formal administrativo tributario* (artículo). Quito

recurso de revisión no posee las características suficientes como para instaurarse como un recurso *per-se*, sino como un mecanismo de la administración para poder rever sus decisiones y verificar la legalidad de las mismas.

Para el respectivo análisis que me corresponde, voy a citar nuevamente el artículo 143 del Código Tributario, en donde se estipula que:

“El Director General de Rentas Internas, en la administración Tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la Administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho”¹²

Podemos notar que en el artículo de la codificación tributaria previamente citado, no existe ninguna denominación literal que determine a este procedimiento tributario como el recurso extraordinario de revisión, solamente indica que es un “proceso de revisión” más no lo define expresamente como recurso; sin embargo, en este mismo artículo, se hace referencia a la potestad facultativa extraordinaria de las máximas autoridades tributarias de iniciar la sustanciación de este recurso, y de igual manera, de acuerdo a la enumeración taxativa de los presupuestos en los cuales se funda este procedimiento, nos da a entender que constituye un recurso extraordinario de revisión.

Es así, que en este punto de mi disertación, partiré por hacer una breve reseña de la concepción de la naturaleza jurídica de los recursos administrativos, en donde existen tres marcadas corrientes al respecto. La primera que considera que los recursos administrativos constituyen un control de legalidad que ejerce el administrado sobre los actos emitidos por la administración, todo esto a través de la revisión y verificación de

¹²Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

legalidad de sus propios actos¹³. La segunda corriente reseña que los recursos conforman un gravamen para el administrado, como un pre requisito para el acceso a la vía judicial.¹⁴Y la última corriente hace referencia a que el recurso administrativo se constituye como un derecho subjetivo a favor del administrado, en el caso de que la administración haya vulnerado uno de sus derechos a causa de un acto administrativo erróneamente emitido¹⁵.

Tomando en cuenta estas tres corrientes, empezando por la tesis que sostiene que el recurso extraordinario de revisión es concebido como un control de legalidad que realiza la Administración sobre sus propios actos, considero que se inclina más a la naturaleza propia del recurso extraordinario de revisión, ya que con el mismo, al ser potestad de la autoridad tributaria basándose obviamente en el informe jurídico que se emite para verificar la procedencia o improcedencia del recurso, para luego analizar las cuestiones de fondo del mismo; se procura realizar un exhaustivo análisis para encontrar causales que den origen al recurso en sí y verificar que no se han cumplido las causales de improcedencia, y de esta manera verificar la legalidad de sus propios actos. En varios criterios contenidos en la jurisprudencia de nuestro país, desde sus inicios se ha orientado en establecer que este tipo de recurso se encarga más de ser una oportunidad de la administración tributaria para rever sus actos y corregir sus errores, a favor del beneficio social y la seguridad jurídica que esto implica, más no a favor de un interés concreto del recurrente, criterio que más adelante veremos que ha ido mutando a través del tiempo.

Dentro de este punto, considero prudente apoyarme en un criterio de una sentencia dictada por la antigua Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, en donde explica de una manera completa la naturaleza jurídica del recurso de revisión desde esta corriente, a saber:

13Martínez, P. (2000). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma

14 Gordillo, A. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo Volumen III*; Buenos Aires: Depalma

15 Diez, M. (1980). *Manual de Derecho Administrativo Tomo II*; Buenos Aires: Editorial Plus Ultra

“Este recurso es bajo cualquier punto de vista que se lo examine es un recurso extraordinario, en el sentido de que es de excepción porque es privativo de la Administración Tributaria para, a su sola opción y discreción, rever sus propios actos que han causado ejecutoria, todo esto, bajo un sentido de control y fiscalización de legalidad de sus propios actos. Es verdad que esta opción revisora de la Administración puede ser tomada de oficio, o sugerida por otras instituciones y aun por cualquier persona directamente afectada, pero esto último, en forma alguna, cambia la naturaleza intrínseca del Recurso de Revisión “de acto privativo, discrecional y optativo de la administración”. Si por el solo hecho de que una persona que se crea afectada por un acto administrativo tributario ejecutoriado, sugiere o solicita a la administración, que haga uso de la facultad optativa de revisarlo, fuere obligatorio para la administración el aceptar o rechazar expresamente y dentro del término legal correspondiente, tendríamos, que el recurso de revisión ya no sería un recurso extraordinario privativo de la administración, sino un verdadero derecho del administrado, y, por tanto, uno más de los recursos comunes u ordinarios de los que se precisan en la ley (...)”¹⁶

Por lo tanto, considerando la reflexión de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, establece que aunque el recurso de revisión sea catalogado como recurso, en el fondo, no tiene las características suficientes para poder catalogarse como un recurso ordinario como tal, ya que en la parte medular de este análisis, establece que el supuesto recurso es insinuado por el contribuyente afectado, más el impulso procesal lo asume básicamente la Administración Tributaria, y es ésta la cual a su vez, decide la procedencia o la improcedencia del recurso para admitirlo a trámite a través del informe jurídico que emite después de la insinuación para la verificación de que hayan concurrido una o más causales para la procedencia de este recurso, y que no haya incurrido en ninguna causal para la improcedencia del mismo, y dar su respectivo trámite u ordenar su archivo. Del mismo modo, de acuerdo a los plazos para resolución del recurso tal y como lo establece el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, que el plazo para resolver reclamos y recursos administrativos no puede exceder el tiempo de

16 Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. (2000) *Juicio de Impugnación 70-2000* publicada en el Registro Oficial No. 53 del 2 de abril del 2003. República del Ecuador

ciento veinte días a fin de que entre a operar el silencio administrativo si no ocurre la premisa citada; en cuestiones prácticas se ha verificado que el recurso extraordinario de revisión traspasa el lapso de ciento veinte días, ya que el plazo para abrir la etapa sumaria cuya duración es de cinco a veinte días dependiendo de lo que disponga la Autoridad Tributaria, comienza a correr a partir del día siguiente de la emisión del informe jurídico, el mismo que no tiene un tiempo determinado para que sea elaborado por el Departamento Jurídico dentro del Código Tributario, y posteriormente, culminada la etapa sumaria, el Director General de Rentas Internas tiene el plazo de 90 días para elaborar su resolución, lo cual imposibilita a la Administración Tributaria ceñirse a los 120 días estipulados en el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; por ende de acuerdo a varios fallos de la Corte Nacional de Justicia, se ha considerado que el silencio administrativo positivo no es aplicable a este tipo de recurso.

En cuanto a la segunda corriente, no tendría asidero en nuestra legislación ya que se contempla dentro del Código Tributario las acciones directas como también dentro de la Ley de Modernización que no habrá restricción para acceder a la vía judicial sin antes haber agotado la vía administrativa. Por tanto, esta corriente no sería aplicable en el caso del recurso extraordinario de revisión. Sobre la tercera corriente que habla sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo como un derecho subjetivo a favor del administrado, podría ser aplicable al caso de que a través del recurso de revisión, la Administración Tributaria extralimite sus facultades en desmedro de los derechos legítimos del contribuyente a pesar de que la intervención de éste resulte mínima en comparación con los recursos ordinarios, todo esto desde la óptica de que el contribuyente se encuentra supeditado a la Administración Tributaria concretamente hablando, éste solamente impulsa el proceso a través de la insinuación sometándose a la verificación por parte de la Administración Tributaria de haber incurrido en alguna de las causales taxativas del Artículo 143, y si es que la autoridad tributaria da paso al recurso, el contribuyente tendría injerencia en la etapa sumaria para aportar todas las pruebas que sustenten este recurso. Cabe acotar que, al pasar del tiempo el criterio recogido en la jurisprudencia ha ido variando, y limitando esta facultad extraordinaria y discrecional de la Administración Tributaria, tal y como se ha reflejado dentro de las últimas

jurisprudencias emitidas por la ex Corte Suprema de Justicia, en donde hace referencia a la facultad supuestamente exorbitante de la Administración Tributaria frente al contribuyente en este tipo de procesos, señalando la necesidad de procurar fundamentalmente la seguridad jurídica y el debido proceso, dejando un poco de lado el objetivo de la Administración Tributaria en rever sus actos administrativos y concentrándose mayormente en el interés común reflejado en el del recurrente. Por lo tanto, considero pertinente citar el Expediente de Casación No. 261, que recoge este criterio de la ex Corte Suprema:

“Esta conducta irregular de la Administración Tributaria además vulnera el principio de seguridad jurídica, y la garantía del debido proceso, pues coloca al contribuyente en una situación de incertidumbre y de total desigualdad frente a la Administración Tributaria. De aceptarse que la Administración Tributaria puede proceder a revocar sus actos ya ejecutados mediante un procedimiento semejante al utilizado en este caso, se estaría poniendo en tela de duda la firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos, y se admitiría que ningún contribuyente puede tener seguridad acerca de su situación jurídica, hasta que fenezcan los términos de tres años o más que establece el Código Tributario para iniciar la revisión. En efecto, "todo el tema de la revocación de actos administrativos por motivos de legalidad es un extremo delicado, en cuanto que atenta contra las situaciones jurídicas establecidas. El enfrentamiento entre los dos principios jurídicos básicos, de legalidad y de seguridad jurídica, exige una gran ponderación y cautela a la hora de fijar el concreto punto de equilibrio" por ello "las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes"”¹⁷

Del mismo modo, y orientándose por esta línea que limita a la Administración Tributaria dentro de sus potestades extraordinarias, considero importante citar el triple fallo de

17 Corte Suprema de Justicia (2007). Expediente de Casación No. 261 publicado en el Registro Oficial No. 198 del 25 de octubre del 2007. República del Ecuador

reiteración publicado en el Registro Oficial No. 93 del 22 de diciembre del 2009, en donde se establece lo siguiente:

*“En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más su archivo”*¹⁸

Por lo tanto, con la expedición de esta resolución que conforma fallo de triple reiteración, al igual que el fallo citado en párrafos anteriores, la potestad extraordinaria ve mermado su carácter discrecional, ya que la Corte en este criterio establece una garantía para que el derecho de petición del recurrente que insinúa el recurso no se vea vulnerado, y que la Administración Tributaria no actúe arbitrariamente ordenando el archivo de los recursos insinuados sin un justo fundamento. De esta manera se evidencia la evolución de la jurisprudencia respecto al mismo punto de derecho que sigue siendo inmutable desde el año 1975, orientándose más a propender el respeto a los derechos de los contribuyentes y restringiendo una potestad que la Administración Tributaria podía estarla aplicando de manera exorbitante.

En conclusión, tomando en cuenta todos los postulados de este análisis realizado, pongo en tela de duda la calidad de recurso del recurso extraordinario de revisión. Haciendo un sincretismo tanto de la primera corriente como de la tercera, este recurso termina siendo más una herramienta de la Administración Tributaria para verificar la legalidad sus propios actos, e identificar errores de hecho o de derecho sobre los cuales se cimentó el acto administrativo firme o ejecutoriado objeto de la revisión, todo esto con el fin de mantener la seguridad jurídica y la armonía social, y de igual manera, esta potestad se ha visto limitada por las resoluciones expedidas por la Corte Nacional de Justicia, constituyéndose en su naturaleza jurídica también como un derecho subjetivo de los

18 Corte Nacional de Justicia, Resolución del 25 de noviembre del 2009 publicada en el Registro Oficial No. 93 del 22 de diciembre del 2009. República del Ecuador

recurrentes en aras de precautelar sus legítimos derechos contra decisiones que no se apeguen a Derecho.

REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD

Dentro de este subcapítulo, trataré de enfocar el estudio de los requisitos de procedibilidad desde la óptica de una clasificación de acuerdo a la calidad de los requerimientos *sine qua non* para la insinuación del recurso, encontrándose en primer lugar, los requisitos esenciales para la interposición del recurso; en segundo lugar, las causales que dan origen al recurso; y, en último lugar, las causales de improcedencia del recurso.

1.3.1. Requisitos esenciales para la interposición del recurso

1.3.1.1 Presentación del recurso ante el Director General de Rentas Internas:

Uno de los requerimientos para que el presente recurso sea categorizado como “extraordinario” es que el mismo debe ser interpuesto a través de su insinuación ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria, es decir, ante el Director General de Rentas Internas o las máximas autoridades de las otras administraciones tributarias (seccionales y de excepción). Al respecto, parafraseando a la Doctora Paula Subía, quien expresa que el mandato legal obliga a ejercer la tramitación de este recurso a la máxima autoridad, constituyendo así una facultad indelegable y extraordinaria, poniendo freno de esta manera para que funcionarios de menor nivel jerárquico tengan acceso a resolver este tipo de procedimientos sin el conocimiento de su máximo superior, en el caso de la Administración Tributaria central, el Director General de Rentas Internas, y en el ámbito seccional, el Alcalde o Prefecto correspondiente.¹⁹Es de esta manera, que la máxima autoridad tributaria realiza un control de legalidad sobre los actos expedidos por

¹⁹Subía, P. (2007). *El Recurso de Revisión de oficio y la Declaratoria de Lesividad, Memorias (VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito: Editorial Cevallos

funcionarios de menor jerarquía y por tal razón, tiene la calidad de extraordinario. En este punto, cabe acotar que la máxima autoridad desempeña una especie de “fiscalización de legitimidad” de los actos administrativos, tal y como lo describe el Doctor José Vicente Troya, que menciona que *“constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso”*²⁰

1.3.1.2 Insinuación por parte del recurrente o iniciación de oficio de parte de la Administración tributaria a través de su máxima autoridad:

La naturaleza extraordinaria de este recurso radica principalmente en que el mismo no opera por recurso propuesto, tal y como se refirió la antigua Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, que cito a continuación:

*“(…) la revisión tiene una naturaleza particular y extraordinaria y que en estricto sentido no opera por recurso propuesto, sino a instancia de los interesados o de oficio, quedando a criterio de la autoridad competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados”*²¹

Por lo tanto, la insinuación o la iniciación del recurso de oficio constituyen el pilar fundamental para que la Administración Tributaria dé paso a la tramitación del mismo, tal y como se refiere el citado criterio de la antigua Corte Suprema de Justicia.

En este punto, varios tratadistas y de igual manera, varios criterios de la Corte, sostienen que el recurso de revisión debe ser iniciado de oficio por la máxima Autoridad Tributaria más no por el funcionario que emitió el acto jurídico objeto del reclamo, ya que para este particular, el funcionario si considera que ha ocasionado algún perjuicio al administrado,

²⁰Troya, J.(2000).*El derecho formal administrativo* (artículo). Quito

²¹ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. (2002) *Expediente de casación 18*, publicado en el Registro Oficial 342 del 7 de junio del 2001. República del Ecuador

debería proponer la acción de lesividad, que es una acción del derecho administrativo en donde *“declara al acto como contrario al orden jurídico, sin revocarlo, para luego recabar de los órganos judiciales la investigación del vicio, mediante la acción que se instaurara, a fin de que la justicia resuelva en definitiva si el acto era legítimo o no y si corresponde o no declarar su extinción”*²² de igual manera, dentro del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, hace referencia a la lesividad del siguiente modo *“La anulación por parte de la propia administración de los actos declarativos de derecho y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente.”*²³.

Vale profundizar respecto a la lesividad contrapuesta al recurso extraordinario de revisión, en donde se han dado muchos casos recogidos en la jurisprudencia que evidencian una confusión de la Autoridad Tributaria a través de sus funcionarios que emiten actos administrativos para después revocarlos, atribuyéndose la facultad de insinuar el recurso extraordinario de revisión, siendo ésta en la realidad, una facultad restringida para el Director General de Rentas Internas o la persona natural o jurídica.

Es por esto, que en el caso de que se pretenda revocar un acto administrativo que ha reconocido derechos subjetivos en favor del contribuyente, debe hacerse mediante la declaratoria de lesividad para el interés público en la vía judicial; y en el caso de mejorar la situación del contribuyente respecto a un acto administrativo, si podría utilizarse como herramienta el recurso extraordinario de revisión, tal y como lo refiere Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández, que cito a continuación:

“Si lo que la Administración pretende es modificar in pejus la situación jurídica del destinatario de un acto administrativo habrá que declarar éste lesivo para el interés

22 Gordillo, A. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: Editorial FDA

23 *Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (2002)*. Decreto Ejecutivo 2428 publicado en el Registro Oficial 536 del 18 de marzo del 2002. República del Ecuador

público e impugnarlo posteriormente en la vía jurisdiccional y si lo que se persigue es corregirla in bonus podrá revisar de oficio el acto correspondiente”²⁴

Del mismo modo, la jurisprudencia ecuatoriana se ha pronunciado respecto a este particular en sus fallos de casación, resaltando el siguiente pensamiento:

*“La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Ex Corte Suprema de Justicia ha sostenido que no es posible declarar extinguido, en sede administrativa un acto administrativo regular del que se desprenden derechos para el administrado, sino en virtud de la declaración judicial del acto y si del acto administrativo regular se desprenden derechos para el administrado, su extinción no podrá ser efectuada, si es que no media la declaración de lesividad, esto en un nuevo acto administrativo del que se desprenda la voluntad de la Administración Pública en el que se justifiquen las razones (de oportunidad, mérito, conveniencia o legalidad) por las que se busca la extinción del acto precedente y, fundamentalmente, el subsecuente ejercicio de la acción de lesividad ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”*²⁵

Por estos motivos, el recurso extraordinario se circunscribe estrictamente al máximo jerárquico; y para complementar este criterio, citaré otra reflexión de la ex Corte Suprema, dentro del ya invocado Expediente de Casación No. 261, que dice lo siguiente:

*“De aceptarse que la Administración Tributaria puede proceder a revocar sus actos ya ejecutados mediante la insinuación del recurso de revisión por el mismo funcionario que dictó y ejecutó la resolución administrativa se admitiría que ningún contribuyente puede tener seguridad acerca de su situación jurídica, hasta que fenezcan los términos de tres años o más que establece el Código Tributario para iniciar la revisión.”*²⁶

24 García de Enterría, E. (2008). *Curso de Derecho Administrativo*. Barcelona: Civitas Ediciones

25 Corte Suprema de Justicia, (2007) *Expediente de Casación 261* publicado en el Registro Oficial 198 del 25 de octubre del 2007. República del Ecuador

26 Corte Suprema de Justicia, (2007) *Expediente de Casación 261* publicado en el Registro Oficial 198 del 25 de octubre del 2007. República del Ecuador

Por lo tanto y para finalizar, fundamentándonos en el análisis realizado a varios de los criterios emitidos por la antigua Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, este recurso mal llamado de esta manera, constituye una instancia dentro de sede administrativa, para que sea promovida por el o los interesados o por la máxima autoridad de oficio, dejando relegada la actividad procesal en la cual pueda incurrir el funcionario emisor del acto administrativo objeto del recurso, acotando que la esencia del mismo, como cité anteriormente, es una actividad fiscalizadora de la legalidad de los actos administrativos tributarios, por parte de su máxima autoridad sobre sus inferiores jerárquicos, apoyado este criterio con la estabilidad presunta con la que se encuentran investidos los actos de la administración. Además, complementando el criterio de la Corte citado en el párrafo anterior, no resulta muy lógico que el funcionario que emitió el acto proponga este recurso siendo quien además, debe ser el que ejecute su decisión.

1.3.1.3 El recurso debe presentarse sobre un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada:

Partiré desde la definición de los términos “firme” y “ejecutoriada”, los cuales se han prestado a confusión con terminología similar, e inclusive, entre estos dos términos.

Iniciando con el término “firme”, según lo define el Doctor Ernesto Jinesta, quien dice que “es el acto que ha adquirido firmeza en vía administrativa por dos razones:

- El administrado ejerció todos los recursos y no fue anulado, revocado o modificado, quedando expedita la vía judicial para impugnarlo.
- El administrado lo consintió de forma expresa o tácita, renunciando a los recursos o no planteándolos en tiempo y forma, respectivamente.”²⁷

Así mismo, procedo a citar al autor Clemente Checa, que en relación con el recurso extraordinario de revisión en materia tributaria dice lo siguiente:

*“La firmeza, pues como ha puesto de relieve Lozano Serrano, se erige en requisito imprescindible e indispensable del acto o la resolución que se recurren”*²⁸

27Jinesta, E. (2009). *Tratado de Derecho Administrativo*. San José: Editorial Jurídica Continental

Dentro de nuestra legislación, el Código Tributario en su artículo 83 define al acto firme como “*aquellos respecto de los cuales no sehubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.*”²⁹ Concordando así, con el criterio emitido por el tratadista Ernesto Jinesta.

En tanto, podemos observar a partir de estas dos definiciones que la firmeza del acto constituye un requisito esencial para solicitar el recurso extraordinario de revisión. Además, que en el caso en concreto, la firmeza del acto para que sea susceptible de recurrirse, se da por dos razones en concreto: haber agotado los recursos ordinarios planteados ante la administración tributaria, como los reclamos; o por haber transcurrido el lapso de tiempo para presentar un reclamo en la vía administrativa y sin embargo no se lo hizo.

Continuando, me corresponde tratar sobre el término “*ejecutoriado*”, que parafraseando al jurisperito Eusebio González, quien reflexiona sobre la confusión que se suele dar entre el termino ejecutoriado y ejecutado, dentro del ámbito del Derecho Administrativo, señala que básicamente su diferencia radica en que la ejecutividad del acto administrativo constituye la característica genérica, mientras que la ejecutoriedad del acto conforma la imposición de deberes a los administrados, los mismos que deben ser cumplidos a cabalidad, caso contrario la administración se encuentra investida de la facultad de ejecutarlos por sí misma, sin la necesidad de acudir a la sede judicial.³⁰

Por tal, encontramos en esta reflexión aportada por el tratadista Eusebio González, que la facultad que emana de la Administración para ejecutar sus propios actos deriva de la potestad de auto tutelade ésta, y que un acto se encuentre ejecutoriado, para su cumplimiento no debe encontrarse en proceso de ser recurrido, por ende, la ejecutoriedad

28 Checa, C. (2000). *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico - Administrativa*; Madrid: Aranzadi

29Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

30González, E. (2002). *Derecho Tributario*. Madrid: Plaza Universitaria

del acto administrativo también implica que no se haya recurrido sobre la resolución emitida en el reclamo realizado.

Dentro del Código Tributario, el cual en su artículo 84 define al acto ejecutoriado como *“aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”*³¹

Vale recalcar que este concepto acerca de la ejecutoriedad del acto, resulta relativo jurídicamente hablando ya que al haber agotado por vía administrativa todos los recursos aplicables, existe la salvedad de interponer una demanda de impugnación ante el Tribunal Distrital Fiscal, siempre y cuando los plazos para presentar la misma no hayan fenecido, por lo que la ejecutoriedad del acto todavía quedaría suspensa hasta que se dicte sentencia.

En conclusión, y haciendo una breve reseña de lo analizado en los párrafos anteriores, solamente las resoluciones firmes y actos administrativos ejecutoriados, es decir que dentro de la materia tributaria, para que un acto administrativo o resolución se encuentre firme o ejecutoriado correspondientemente, debe haber pasado veinte días sin la interposición de recurso sobre el acto administrativo o en su defecto, haberse agotado los recursos previstos en vía administrativa, y en el caso de la resolución ejecutoriada, no debe haberse interpuesto recurso alguno contra esta resolución, en sede administrativa. Cabe mencionar en este punto que para la interposición de una impugnación por vía judicial, no es necesario agotar la vía administrativa, pudiendo ejercer una acción directa, tal y como lo establece el Código Tributario en su artículo 221, que a continuación cito:

“Igualmente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones directas que ante él se presenten:

31 *Código Tributario*. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

1a. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas;

2a. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales;

3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria;

4a. De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207; y,

5a. De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.”³²

Del mismo modo, la Ley de Modernización del Estado, recoge en su artículo 38 este postulado, que a continuación cito:

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

32Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa”³³

1.3.2. Causales que dan origen al recurso

De acuerdo a los aspectos tratados en párrafos anteriores, el recurso extraordinario de revisión debe esta calidad a las causales taxativamente establecidas en la ley, que permiten su procedencia y además de esto, no debe incurrir en ninguna de las causales de improcedencia, que al igual que las primeras, están establecidas en la ley.

En cuanto a este particular, el tratadista argentino Roberto Dromi, cita en su obra las causales para interponer el recurso de revisión, a saber:

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

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

³³Ley de Modernización del Estado (1993). Registro Oficial 349 del 31 de diciembre de 1993.
República del Ecuador

4. *Cuando el acto se hubiera dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial*³⁴

Para efectos de este análisis, voy a recurrir al ya citado Artículo 143 del Código Tributario, en donde se establecen las causales básicamente instituidas sobre las causales que plantea el tratadista Dromi y con nimias variaciones, pero que se circunscriben a las causales encontradas en la doctrina citadas previamente; las mismas que habilitan al recurrente a interponer el recurso de revisión, las cuales enumero cotejando la doctrina y nuestra legislación a continuación:

- a. Cuando al dictarlos se hubiere incurrido en manifiesto errores de hecho que aparezca de los propios documentos incorporados al expediente:

En cuanto a este literal, se debe comprender a plenitud el concepto de error de hecho y de derecho, que a continuación precisaré algunas definiciones:

- Error de derecho: Son aquellos falsas apreciaciones en las que incurre la administración tributaria al momento de interpretar y aplicar la normativa y legislación al caso en concreto, produciendo así un gravamen al administrado, tal y como lo refiere este criterio del Tribunal Supremo de Castilla, que en pocas palabras encierra los aspectos medulares de este tipo de error:

*“Se contraponen así los errores de hecho a los de derecho, que se derivan de las distintas interpretaciones de las Leyes y demás disposiciones de carácter general”*³⁵

De la misma manera, citando al Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, que dice al respecto:

34Dromi, R.(1985).*El Acto Administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local

35 Tribunal Supremo de Castilla- La Mancha. *Sentencia del 6 de febrero de 1975* publicada en el Registro Jurídico 515

“La ignorancia de la ley o de la costumbre obligatoria. Y tanto lo constituye el desconocimiento de la existencia de la norma, es decir, de la letra exacta de la ley, como de los efectos que de un principio legal o consuetudinario vigente se deducen.”

- Error de hecho: En sí, los errores de hecho, son errores en los cuales incurre la Administración al verificar presupuestos fácticos, tal y como lo describe el criterio del Tribunal Supremo de Castilla, en la siguiente cita:

“El Tribunal Supremo ha destacado que el error de hecho ha de referirse a los presupuestos fácticos determinantes de la decisión administrativa”³⁶

Citando entonces al Diccionario Jurídico de Cabanellas, refiere que el error de derecho es *“el que versa sobre una situación real; el proveniente de un conocimiento imperfecto sobre las personas o las cosas, y acerca de si se ha producido o no un acontecimiento.”³⁷*

De la misma manera, dentro del Código Tributario, se estipula que el error de hecho o de derecho deben ser evidentes, verificados y justificados con el respectivo informe jurídico, en consecuencia, estos errores deben tener alta injerencia en la decisión emitida en la resolución respectiva. Por lo tanto, debe tomarse en cuenta la principal característica con la cual debe contar este tipo de errores, es decir, deben ser totalmente notorios y no una simple apreciación de la seguridad parcial del recurrente ante los mismos. En cuanto al informe jurídico emitido por la administración tributaria respecto a este particular, nos ocuparemos en el segundo capítulo de esta disertación.

- b. Cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto ignorados al dictarse la resolución o de imposible aportación entonces al expediente:

El legislador traduce el contenido de este postulado en el gravamen que pueda haber sido ocasionado al futuro recurrente por el funcionario, al haber emitido una decisión recogida en la resolución objeto del recurso, fundada en una instrumentación incompleta,

³⁶ Tribunal Supremo de Castilla. *Sentencia del 16 de julio de 1992* publicada en el Registro Jurídico No. 6228

³⁷ Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta

que no le permitió decidir legítimamente en favor de la seguridad jurídica. Por lo tanto se impone esta causal para que en el supuesto de la aparición de nuevos documentos que motiven una decisión diferente a la emitida por el funcionario, sea sujeto de revisión por la máxima autoridad, complementando o revocando así la decisión tomada por el inferior.

- c. Cuando en el acto hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior del acto, siempre, en el primer caso, el interesado desconociera la declaración de falsedad:

Dentro de nuestra legislación, se contempla este postulado en dos diferentes literales dentro del artículo 143, que Dromi lo engloba en uno solo, refiriéndose a documentos y testimonios falsos, por lo que para alegar esta causal e interponer el recurso de revisión, se requerirá fundamentalmente la prejudicialidad a través de la sentencia ejecutoriada que declare la falsedad de los documentos o de los testigos, en el caso correspondiente. Éste básicamente consistiría en un error de hecho, al fundamentar el funcionario de la Administración su decisión en base a pruebas fabricadas, de buena fe o dolosamente, lo cual considero también tendría repercusión dentro del ámbito penal.

- d. Cuando el acto se hubiera dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial:

En nuestra legislación no existe una enumeración de delitos como lo hace Dromi, sin embargo su esencia es la misma. Cabe acotar que para alegar esta causal, debe existir prejudicialidad, pero tomando en cuenta que el plazo para insinuar un recurso extraordinario de revisión es de cinco años, en el caso concreto, desde la expedición del acto administrativo, y en la práctica un juicio penal puede ser muy engorroso y tomarse aproximadamente cinco años en primera instancia, y sin contar con una posible impugnación y hasta casación, que si de darse, no serviría de mucho fundar el recurso en esta causal, ya que probablemente al momento de obtener la sentencia ejecutoriada que condene al funcionario por haber incurrido en un delito propio de su función pasados

cinco años, la posibilidad de interponer un recurso de revisión, se encuentre prescrita. Por lo tanto sería loable en este caso, pensar en la interposición de una acción directa ante el Tribunal Distrital Fiscal.

1.3.3. Causales de improcedencia del Recurso:

Dentro del Código Tributario, se establecen las causales que harían que la insinuación del recurso resulte ineficaz, que a continuación cito:

“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”³⁸

En conclusión, para insinuar un recurso extraordinario de revisión es necesario contar con los requisitos esenciales, que se resumen en autoridad que conoce del recurso, la

³⁸Código Tributario. . (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

insinuación debe darse por la parte interesada o de oficio por la propia Administración Tributaria, rigurosamente a través del Director General de Rentas Internas; la calidad del acto que se impugna debe ser firme y ejecutoriado; y todo esto sumado a haber incurrido en una de las causales estipuladas en el artículo 143 del Código Tributario y no incurrir en ninguna de las causales de improcedencia constantes en el artículo 145 del mismo cuerpo normativo.

En este punto considero conveniente acotar, que a pesar de que el recurso de revisión pueda ser insinuado de oficio por la Administración Tributaria, todos estos requisitos constituyen una carga básicamente para el administrado, pero existen salvedades que han impuesto la obligación a la Administración Tributaria de aceptar a trámite el recurso, para que después de haber verificado a través del informe jurídico se encuentren causales de improcedencia, se archive la causa, y no desde la insinuación, como era una práctica común, todo esto constando en el criterio de la Corte en el precedente jurisprudencial obligatorio, que a pesar de ya haber sido citado en párrafos anteriores, considero importante citarlo de nuevo en este punto de mi disertación:

“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.”³⁹

SUSTANCIACIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN ANTE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA

Dentro de este postulado, el artículo 144 del Código Tributario comenta el procedimiento practicado dentro del recurso extraordinario de revisión, que a continuación voy a citar:

39 Corte Nacional de Justicia. *Resolución de 25 de noviembre de 2009* publicada en el Registro Oficial No. 93 de 22-XII-2009. República del Ecuador

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

Tomando en cuenta este artículo del mencionado cuerpo legal, la sustanciación del recurso prácticamente y para efectos didácticos, se divide en tres etapas:

1. Desde la insinuación hasta la emisión del informe jurídico
2. Apertura de la etapa sumaria
3. Etapa resolutive

1.4.1. Desde la insinuación hasta la emisión del informe jurídico

Inicia a partir de que la Administración Tributaria a través de su máxima autoridad, o por iniciativa del administrado, se insinúa el recurso, el cual debe encontrarse debidamente fundamentado, en el momento de la insinuación, el trámite se dirige al Departamento Jurídico de la Administración Tributaria, aquí se analiza y se verifica exhaustivamente si el contenido del recurso se encuentra enmarcado dentro de los requisitos legales establecidos en la ley: que sea dirigido ante la autoridad competente para conocer el mismo, que verse sobre un acto firme o resolución ejecutoriada, que cumpla rigurosamente con una o más de las causales establecidas en el Artículo 143 del Código Tributario debidamente fundamentada en hecho y derecho, y finalmente, que no incurra en ninguna de las causales de improcedencia establecidas en el Artículo 145.

Posteriormente, emiten el informe jurídico en donde declaran procedente o improcedente el recurso, si lo declaran procedente se continúa con el trámite y si se declara improcedente se ordena su archivo. No existe plazo determinado para que el Departamento Jurídico se pronuncie a través del informe jurídico, según lo establece el Código Tributario, sin embargo, dentro del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, se prevé que el tiempo que tiene el órgano encargado de la emisión de este simple acto de la Administración, será de treinta días, lo cual trataremos en el siguiente capítulo con la profundidad requerida. Posteriormente a haberse emitido un informe jurídico, se notifica al administrado interesado en la presente causa con un acto administrativo que indica la procedencia o improcedencia del recurso, el cual debe ser fundamentado por la Administración Tributaria.

1.4.2. Apertura de la etapa sumaria

Con un informe jurídico favorable y con el acto administrativo que declara la procedencia del recurso, dentro del cual se instaura la etapa sumaria, siempre y cuando las causales sobre las que versa el mismo sean errores de hecho, para que se produzca un término probatorio, el cual no debe ser menor de 5 días ni superar los 20 días hábiles, todo esto para que el administrado presente cuanta documentación le sea favorable en cuanto a sus intereses; más, si el recurso se fundamenta en errores netamente de puro derecho, no existe esta etapa ya que el Derecho no se prueba y pasa directamente a la etapa resolutive.

Considero que esta etapa es la parte fundamental del recurso extraordinario de revisión, ya que en mérito de la actividad probatoria y de los documentos, testimonios, confesiones, entre otros, aportados al expediente, la máxima autoridad de la administración puede tener suficientes elementos de convicción que le permitirán resolver de la manera en que más se apegue a la realidad y a la justicia, contribuyendo en parte al orden público y a la seguridad jurídica. De la misma manera, la prueba en materia tributaria rige por los principios establecidos en el Código Civil, al constituir norma supletoria del Código Tributario, y en relación a esto, la carga probatoria se

maneja con las mismas reglas que en los procedimientos civiles, por lo tanto quien alega algún hecho debe probarlo, sea el contribuyente o la Administración Tributaria.

1.4.3. Etapa resolutive

A partir de terminada la etapa sumaria, el Director General de Rentas Internas tiene el plazo de noventa días para emitir la resolución correspondiente en la que tiene cuatro alternativas:

- a. Puede confirmar el acto, en donde determina que el acto no tiene ningún error, de hecho o de derecho;
- b. Puede invalidar el acto, si es por situaciones concurrentes del artículo 139 que consisten en falta de competencia, o causar indefensión siempre y cuando haya trascendido esta violación a normas procedimentales y tal inobservancia haya influido para la decisión de la causa, indefensión o un gravamen;
- c. Puede modificarlo, si ha habido un error que implica cambiar ciertas partes; y
- d. Puede sustituirlo en su totalidad, tal y como lo haría una sentencia de casación que sustituye la sentencia venida en grado; y esta decisión será notificada al administrado.

Cabe acotar que con la terminación de este recurso y la emisión de su resolución respectiva, queda únicamente habilitada la vía judicial en el caso de que la resolución conlleve la inconformidad de alguna de las partes involucradas en el mismo.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA INICIACIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

En un principio, considero que este recurso debido a su morfología y su tramitación, tiene pocas ventajas en comparación con sus desventajas, principalmente por que el

administrado no tiene una gran participación en el impulso procesal del recurso, dejándose en manos de la Administración Tributaria, ya que recordemos que la esencia de este mal llamado recurso es la potestad facultativa de la Administración para poder rever sus actos y verificar la legalidad de los mismos.

1.5.1. Ventajas

Tomando en cuenta las características fundamentales de este recurso revisadas en los párrafos anteriores, debo decir que a mi criterio, este recurso no se configura como una estrategia jurídica de la cual puede hacer uso el abogado en defensa de los intereses de su cliente, más bien considero que se convierte en una herramienta residual, en el fundado caso de que por negligencia del administrado o de su abogado, hayan dejado correr el plazo de veinte días para presentar un reclamo, o la acción de impugnación ante el Tribunal Distrital Fiscal. Por lo cual se convierte en el “salvavidas” y aunque pueda ser considerado un arma de doble filo por consideraciones que tratare más adelante, si se encuentra bien fundamentado puede conllevar al éxito de la operación, y si falla, todavía queda la vía judicial para impugnar la resolución emitida en este recurso, de lo cual me ocuparé en el tercer capítulo de esta disertación.

1.5.2. Desventajas

En cuanto a las desventajas, considero que tienen su punto de partida dentro de la potestad facultativa de la Administración frente al administrado, ya que cuenta con más prerrogativas incluso para impulsar a su arbitrio el recurso, y el administrado es la parte pasiva del recurso ya que mucha injerencia en el proceso, no tiene.

Es por esto, que analizando el procedimiento en primer lugar, la desventaja ocurre al ser la Administración Tributaria quien de paso al recurso de revisión, como lo vimos anteriormente, y debido a esto es nombrado de la manera incorrecta esta figura.

Una segunda desventaja y una de las más importantes la cual debe considerarse antes de proponer el recurso, consistiría en el hecho de que la interposición del mismo no suspende la ejecución de la obligación tributaria que se recurre, a diferencia del resto de impugnaciones administrativas y judiciales, esto se debe al carácter de extraordinario del

recurso debido a que se interpone sobre actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, a diferencia de los recursos ordinarios; por lo tanto cabe la emisión de títulos de crédito en el caso de la ejecución de una deuda tributaria, tal y como lo refiere la Corte Suprema de Justicia en uno de sus criterios:

“(...) Lo que puede el particular, en estricto sentido, es únicamente insinuar la revisión. De allí que no quepa sostener que mientras esté pendiente la revisión no procede la emisión de títulos de crédito en los términos del artículo 150 del Código Tributario. Tal criterio se refuerza por los plazos extraordinarios dentro de los cuales se puede revisar los actos administrativos, según lo previene el artículo 141 del Código Tributario”⁴⁰

Parafraseando los criterios de algunos juristas como Ignacio Vidal Maspons, para ratificar estos criterios, el hecho de que la Administración tramite el recurso y paralelamente ejecute las obligaciones tributarias objeto de la impugnación, vulnera el principio mediante el cual se suspende la ejecución del tributo, y esto no puede realizarse en el caso de que la resolución no se encuentre en firme⁴¹.

En el caso de que al haberse ejecutado la obligación que se impugna mediante el recurso extraordinario de revisión, y que se obtenga un criterio distinto en el Recurso de Revisión, el administrado podría interponer una acción de daños y perjuicios en contra de la Administración Tributaria. Pero en la práctica, esto se da en la minoría de casos.

En conclusión, el contribuyente y específicamente el abogado que lo asesore debe tener en cuenta todas las ventajas y desventajas de este recurso, y comprender todo lo que implica la actividad procesal del recurso extraordinario de revisión, ya que como lo dije en párrafos anteriores, éste puede ser considerado un arma de doble filo, si no se encuentra correctamente fundamentado principalmente, va menoscabando la posibilidad

⁴⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. *Juicio de excepciones No. 93-2000* publicada en el Registro Oficial No. 601 del 20 de junio del 2002. República del Ecuador

⁴¹Subía, P. (2007). *El Recurso de Revisión de oficio y la Declaratoria de Lesividad, Memorias (VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito: Editorial Cevallos

de su cliente de obtener éxito con el mismo, reduciendo así las probabilidades de defensa, y complicando más su situación. Además, reitero que este recurso, a mi parecer, nunca servirá como una estrategia legal dentro de los artilugios jurídicos, sino más bien surtirá los efectos de un salvavidas limitando su uso a situaciones realmente excepcionales donde no existan otras alternativas dentro del ámbito administrativo, y por qué no, dentro del ámbito contencioso judicial al proponer acciones directas.

CAPÍTULO II:

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

GENERALIDADES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Para poder entender las implicaciones de la conceptualización de los actos administrativos, considero plausible partir de las nociones de las expresiones de la voluntad de la Administración, en donde se contemplan el hecho administrativo, el acto administrativo, simple acto de la Administración, reglamentos administrativos y finalmente los contratos administrativos.

Para efectos de la presente disertación, solamente me ocuparé en este capítulo del acto administrativo, el simple acto de la Administración y los reglamentos administrativos, los cuales representan gran relevancia en cuanto el tema medular de esta investigación.

2.1.1. Reglamentos administrativos:

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, el cual concibe al reglamento administrativo como “*La disposición metódica y de cierta amplitud que, sobre una materia, y a falta de ley o para completarla, dicta un poder administrativo*”⁴², de la misma manera, citando al tratadista argentino Roberto Dromi, quien por su parte define al reglamento como “*Toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa*”⁴³ Por lo tanto, a partir de estas definiciones, podemos dilucidar que el reglamento es una disposición de la Administración de efectos generales y directos, distinta a la ley ya que ésta es dictada

42 Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta

43 Dromi, R. (2001). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina

por el pueblo a través del órgano legislativo y el reglamento es dictado por la institución pública parte de la Administración.

2.1.2. Simple acto de la Administración:

El simple acto de la Administración, según palabras del ya citado Roberto Dromi, quien lo define como “*la declaración unilateral interna o interior – orgánica, realizada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma indirecta. Son simples actos de la Administración las propuestas y los dictámenes.*”⁴⁴ En consecuencia, los simples actos de la Administración son declaraciones de voluntad que se dirigen entre instituciones o entre los órganos de una misma institución pública, respecto a este punto, Dromi dice que “*los simples actos de la Administración constituyen la expresión jurídica de las relaciones interorgánicas surgidas de la vinculación de diversos órganos entre sí de un mismo ente, o persona pública.*”⁴⁵ Cabe mencionar, que los actos de simple administración no gozan de la característica de estabilidad, que enviste a los actos administrativos. En los párrafos siguientes ahondaremos en este punto, el cual es relevante para la presente disertación.

2.1.3. Acto Administrativo

Para abordar este tema, creo conveniente empezar hablando de las situaciones jurídicas pasivas en las que se encuentra el administrado frente a la administración pública, en términos generales.

La Administración como un ente estatal encargado de la organización y funcionamiento del Estado, de sus funciones y las instituciones que forman parte del mismo en servicio de los ciudadanos, establecen prestaciones y contraprestaciones entre los privados y el sector público, lo cual determina una serie de situaciones jurídicas en las cuales

44 Dromi, R. (2001) óp. Cit.

45 Dromi, R. (2001). *Óp. Cit.*

comportan al ciudadano como sujeto pasivo de las mismas, éstas son: sujeciones, deberes y obligaciones del sujeto pasivo para con la Administración.

Empezando con las sujeciones, y para entender el sentido de este término respecto a la Administración, cito al tratadista Juan Carlos Cassagne, quien lo define de la siguiente manera:

“La sujeción indica una situación según la cual las personas físicas o jurídicas se encuentran sometidas a las potestades administrativas. Es, por lo tanto, el anverso de la potestad que implica la posibilidad eventual de soportar las consecuencias del ejercicio del poder jurídico que ella despliega sobre un ámbito que le pertenece al administrado”⁴⁶

Por lo tanto, tomando en cuenta la referencia anteriormente citada, encontramos que la sujeción implica el sometimiento de los particulares a la Administración, de manera que se encuentre en capacidades de extender disposiciones con efectos vinculantes para los ciudadanos a quienes vayan dirigidos.

Continuando, a partir de la sujeción devienen los deberes y, consecuentemente, las obligaciones que dirige la Administración a sus administrados, que según su característica de auto tutela, puede hacer su cumplimiento imperante sin necesidad de acudir a instancias judiciales. Es así que según lo define el ya citado tratadista Juan Carlos Cassagne, *“el deber en sentido estricto nace de la norma general y no de una relación jurídica intersubjetiva”* por lo tanto, debido a las características de la Administración, el deber emanado de ésta para con los administrados, se estructura de una manera más formal que si éste hubiera sido emitido por un sujeto particular para otro.

Del mismo modo, es necesario establecer la definición del término “obligación”, que según Juan Carlos Cassagne, *“supone un vínculo proveniente de una relación jurídica de la cual surge el poder reconocido a favor de otro sujeto a obtener el cumplimiento de la*

46Cassagne, J. (2006). Derecho Administrativo, Tomo II. Buenos Aires: LexisNexis Argentina S.A.

conducta debida” De modo que a diferencia del deber, la obligación supone una contraprestación de deberes, tanto entre el particular y la Administración.

En conclusión, para finalizar este aspecto acerca de los gravámenes que impone la Administración a sus administrados, y pasar al siguiente punto dentro de este capítulo, parafraseando al criterio de Juan Carlos Cassagne, quien dice que como un requisito para que la Administración pueda exigir el cumplimiento de sus disposiciones hacia los administrados, debe emitirlas a través de un acto administrativo, del cual nos ocuparemos en los siguientes párrafos.⁴⁷

Para el tratamiento del acto administrativo en sí, considero esbozar una definición en base al criterio de algunos juristas, empezando con el tratadista Agustín Gordillo, quien define de la siguiente manera al acto administrativo: “*es toda declaración unilateral de voluntad realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma inmediata.*”⁴⁸ Esta definición dada por el tratadista Gordillo, se refiere netamente a los actos administrativos que producen efectos jurídicos a los administrados involucrados, mientras que el jurista Eduardo García de Enterría, nos da una definición más completa y que abarca más que la producción de efectos jurídicos citada de Agustín Gordillo, quien se refiere al acto administrativo de la siguiente manera: “*Es la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta a la potestad reglamentaria*”⁴⁹

Por lo tanto, cotejando estas dos definiciones que nos dan estos doctos tratadistas, podemos concluir que el acto administrativo constituye una declaración unilateral de voluntad, al emitir un juicio, conocimiento o deseo que lo realiza la Administración en

47 Cassagne, J. (2006). Op. Cit.

48 Gordillo, A. (2007). *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II. Buenos Aires: Macchi

49 García de Enterría, E. (2011). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas Ediciones

función de sus potestades, dirigida al administrado, el mismo que dependiendo del acto administrativo que se trate, puede o no puede producir efectos jurídicos.

Proyectada ya una definición acerca del acto administrativo, en este momento me corresponde tratar acerca de los caracteres que hacen que el acto administrativo tenga esta calidad, en los siguientes párrafos:

- Presunción de legalidad: Citando al jurista Roberto Dromi, quien refiere a esta característica como *“la actividad administrativa ha sido emitida conforme al derecho, que su emisión responde a todas las prescripciones legales o se han respetado normas que regulan la producción de la actividad administrativa”*⁵⁰, por lo tanto, a partir de esta definición podemos dilucidar que esta característica del acto administrativo describe que éste fue realizado enmarcándose en las disposiciones legales que se contempla para regular la actividad administrativa y no producirse, por ejemplo actuaciones arbitrarias por parte del funcionario de quien emana el acto administrativo.
- Ejecutoriedad: Respecto a este particular, Manuel María Diez, dice que: *“Puede considerarse como una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto éstos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados, aún contra la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales”*⁵¹ Por lo tanto, tomando en cuenta esta definición la cual se refiere a que la ejecutoriedad del acto administrativo radica principalmente en la auto tutela de la misma, pudiendo hacer cumplir coactivamente lo dispuesto, sin la necesidad de acudir a instancias judiciales.
- Estabilidad: Tomando en cuenta las palabras del tratadista Marienhoff, quien determina que *“La revocabilidad del acto administrativo no puede ser inherente a su esencia, ni puede constituir el principio en esta materia. La revocación del*

50 Dromi, R. (2001). *Óp. Cit.*

51 Diez, M. (1961). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina

*acto administrativo es una medida excepcional, verdaderamente anormal*⁵², por lo que se contempla que el acto administrativo se caracteriza por su irrevocabilidad, siendo excepcional su revocabilidad en aras del beneficio común y de la seguridad jurídica que esto implica, ya que debemos tomar en cuenta para el presente análisis, que el acto administrativo es emitido por el funcionario, que por el hecho de estar investido de las potestades facultativas de la Administración, no le quita su naturaleza de ser humano, y por tanto su inherente falibilidad. En términos comunes se precisa que un acto administrativo sea emitido cimentándose sobre las bases de la realidad y sobre todo, la justicia, sin embargo pueden expedirse actos erróneos basados en falsas apreciaciones de la realidad, por lo cual sería sujeto de análisis para su posterior revocación.

- Impugnabilidad: Como consecuencia de lo analizado en el párrafo anterior, según lo refiere el ya citado tratadista Agustín Gordillo, quien dice lo siguiente referente a este punto:

*“Dado que la estabilidad no existe cuando el acto está gravemente viciado, siempre debe reconocerse al tercero afectado la facultad de discutir que el acto no goza de estabilidad por tener un vicio de tal índole, y que debe por ende ser revocado; del mismo modo, dado que la estabilidad juega a favor del interesado pero no en su contra, tampoco puede negarse al beneficiario del acto poder recurrir de él, pidiendo que sea modificado en su favor”*⁵³

Por lo tanto, considerando las palabras del jurista Agustín Gordillo, tienen que confluir vicios dentro del acto administrativo, los cuales se subsanarían únicamente con la impugnación que hiciera el administrado interesado en este acto administrativo, para que de esta manera la Administración proceda a enmendar estos errores, anulando el acto administrativo, modificándolo en parte, o sustituyéndolo completamente, a fin de procurar en términos generales, la seguridad jurídica.

52Maenhoff, M. (1965). *Tratado de derecho administrativo*. Montevideo: Nexus

53 Gordillo, A. (2007). *Óp. Cit.*

Continuando, me corresponde tratar sobre los elementos de los actos administrativos en general, sintetizándolos de acuerdo al criterio expuesto por el tratadista Agustín Gordillo, que a continuación entraré a desarrollar:

- En primer lugar, se destacan los sujetos que son las partes que conforman la relación jurídico-administrativa: quien lo dirige y a quien va dirigido. El sujeto activo es la Administración a través de sus funcionarios revestidos por las potestades otorgadas por la Administración para actuar en representación de la misma, mientras que el sujeto pasivo es el administrado como tal. Cabe acotar que para que un acto administrativo cuente con la validez y eficacia que se espera del mismo, debe ser emitido por la autoridad competente, frente a esto, el jurista Andrés Serra Rojas dice que *“la competencia es el conjunto de facultades que legítimamente puede realizar el sujeto, es decir, el órgano de la administración pública, la función administrativa y en particular para conocer de un negocio administrativo”*⁵⁴ Por lo tanto, a partir de esta definición de competencia podemos deducir que uno de los puntos medulares inherentes a la expedición del acto por parte del sujeto activo de la relación administrativa, es que sea expedido conforme a las facultades que la ley le otorga, volviéndole competente para emitir tal acto administrativo.
- Identificados ya los sujetos de la relación administrativa, continúo con la voluntad que encierra el acto administrativo en sí. Para que la validez se desprenda del acto administrativo y produzca efectos relevantes en el ámbito jurídico, en palabras del jurista Jorge Enrique Calafell, es imperante que sea expedido con las siguientes características: *“de forma libre y espontánea, sin coacción ni violencia, es decir sin vicio alguno, vicios que serían: el error y la falta de libertad”*⁵⁵. De la misma manera, creo oportuno citar nuevamente al tratadista Serra Rojas, quien determina

54Serra, A. (1983). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa

55<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

que los vicios de la voluntad pueden originarse tanto en la Administración, al producirse el proceso de declaración administrativa, o dentro de la voluntad del funcionario público. Por lo tanto, una parte fundamental con la que se expide el acto administrativo es la voluntad, la cual para efectos de validez, debe ser expedida sin ningún tipo de vicio.

- El tercer elemento del acto administrativo, lo constituye el objeto, que en palabras del Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez es definido de la siguiente manera:

“El objeto se identifica como la materia o contenido del acto, el cual de acuerdo al derecho común, debe ser cierto y jurídicamente posible, es decir, que la materia a que se refiere el acto sea real y pueda ser objeto de la actuación de la administración, de acuerdo a la ley.”⁵⁶

Por lo tanto, el objeto del acto administrativo es la disposición de la Administración contenida en este instrumento, el cual en la mayor parte de casos es un mandato de obligatorio cumplimiento dirigido para el acatamiento del administrado.

- El cuarto elemento del acto administrativo lo constituye el motivo, que según los tratadistas lo describen en simples palabras, este elemento constituye la “causa”, el presupuesto fáctico o de derecho que da origen al acto administrativo. De la misma manera, cabe acotar que el acto administrativo va orientado al interés público, a mantener la seguridad jurídica de los administrados, al emitir actos motivados y correctamente fundamentados.
- Finalmente, me corresponde tratar acerca de la forma del acto administrativo, y referente a este particular, el tratadista Gabino Fraga refiere lo siguiente:

“A diferencia de lo que ocurre en el derecho privado, la forma en el derecho administrativo tiene normalmente el carácter de una solemnidad necesaria no solo para la prueba sino principalmente para la existencia del acto y es que en

56 Delgadillo, L. (1991). *Elementos de derecho administrativo*. México: Limusa

esta última rama del derecho el elemento formal constituye una garantía automática de la regularidad de la actuación administrativa”⁵⁷

En consecuencia, el acto administrativo debe ser elaborado con todos las formalidades que la ley prescribe para este tipo de actos, con el fin de dar validez y por tal, seguridad jurídica al mismo.

ACTOS ADMINISTRATIVOS EXPEDIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, se podrían sintetizar de acuerdo a las facultades que son prerrogativas de la misma, y de las cuales emanan los actos administrativos. De manera general, podemos decir que los actos administrativos generados por la Administración Tributaria se circunscriben a resoluciones y reglamentos, básicamente.

La Administración cuenta con cinco facultades, según lo establecido en el Artículo 67 del Código Tributario. Para tratar este tema, considero pertinente empezar por analizar las facultades de la Administración Tributaria, las cuales se enumeran taxativamente dentro del artículo 67 del Código Tributario, que dice:

“Art. 67.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos”⁵⁸,

57Serra, A. (1983). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa

58*Código Tributario*. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

Por lo tanto con la disposición de este artículo, podemos deducir que la Administración cuenta con las facultades: Reglamentaria, Resolutiva, Determinadora, Sancionadora y Recaudadora.

Para la investigación que me compete, considero plausible realizar el análisis de cuatro de las facultades de la Administración en donde radican en mayor número la expedición de actos administrativos, éstas son: Facultad reglamentaria, facultad determinadora, facultad resolutiva y facultad sancionadora, que a continuación desarrollaré:

Facultad Reglamentaria: Esta facultad la encontramos en el Artículo 7 del Código Tributario, el cual determina que la potestad de expedir reglamentos de obligatorio cumplimiento es competencia del Presidente de la República, y que el Director General de Rentas Internas le compete solamente la expedición de circulares y disposiciones generales para la aplicación de las leyes tributarias, de la misma manera, para ratificar este criterio recogido en el Código Tributario, procedo a citar al tratadista Rodrigo Patiño, quien determina que:

“A la facultad reglamentaria se la concibe como la potestad de la Administración Pública, para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regulan situaciones objetivas e impersonales. De este concepto se establece que los Reglamentos constituyen fuentes del derecho para la Administración Pública y aun cuando proceden de ella misma, tiene sustancial importancia, porque hacen posible y viable la aplicación de la ley”⁵⁹

En virtud de este pensamiento de Rodrigo Patiño, podemos acotar incluso que los Reglamentos constituyen fuentes para el Derecho Administrativo, tal y como ocurre con la ley dentro del Derecho en general.

Facultad determinadora: Esta facultad de la Administración, le otorga prerrogativas para establecer la existencia del hecho generador, sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. En síntesis, comprende varios actos, entre ellos componer impuestos, de modo que la Administración Tributaria de manera directa y única establece el

59 Patiño, R.(2008). *Sistema Tributario Ecuatoriano: Régimen Administrativo*. Quito: Cevallos

impuesto para que el sujeto pasivo cumpla con esta obligación tributaria, o, de ser el caso, lo impugne. Puede realizar enmendaduras a las declaraciones aportadas por el sujeto pasivo, y adoptar medidas legales para el acto de determinación. No necesita que previamente el contribuyente haya aceptado la deuda. Por lo tanto, el acto administrativo que emana de esta facultad de la Administración Tributaria, por antonomasia son las actas de determinación, en donde la Administración, empieza un proceso administrativo en contra del contribuyente por encontrarse incongruencias aportadas por el mismo, ante lo cual la autoridad tributaria entra a verificar los elementos que motivaron tal declaración, finalizando con la expedición del Acta de Determinación, la cual es susceptible de ser recurrida.

Facultad Resolutiva: En cuanto a esta facultad, la Administración Tributaria se encuentra habilitada para expedir resoluciones ante las reclamaciones propuestas por los contribuyentes insatisfechos con un acto administrativo en virtud de sentirse vulnerados en sus derechos. Por lo tanto, en el ejercicio de esta facultad, se expiden actos administrativos, siendo las resoluciones por excelencia, ante consultas tributarias, reclamos o recursos que se planteen, los mismos que deben ser emitidos con las formalidades prescritas en la ley, debidamente motivados y expedidos en el tiempo que le corresponda a la Administración.

Facultad Sancionadora: De acuerdo a esta Facultad, la Administración puede ejercer su facultad de imperium, al sancionar a los contribuyentes que por una violación de las normas procedimentales o el incumplimiento de los deberes otorgados en ley han incurrido en una contravención o en una falta reglamentaria, ante lo cual la propia Administración instaura un procedimiento sumario en donde se juzga buscando conseguir la culpabilidad o absolución del contribuyente ante el acto que se le está imputando, y en el caso de encontrarle responsable de la contravención o falta reglamentaria, el funcionario competente expide una resolución de sanción, dentro de la cual se impone una sanción pecuniaria.

INFORME JURÍDICO

Recapitulando, la Autoridad Tributaria a través del Departamento jurídico o de un abogado designado para tales efectos, para emitir el informe jurídico en donde declaran procedente o improcedente el recurso, debe revisar principalmente los requisitos formales prescritos en los Artículos 143 y 145 del Código Tributario, es decir, si se ha invocado una o más causales de procedencia del recurso extraordinario de revisión, y si es que no se ha incurrido en alguna de las causales de improcedencia, respectivamente. Si el Departamento Jurídico lo declara procedente, se continúa con el trámite y si se declara improcedente se ordena su archivo. Posteriormente a haberse emitido un informe jurídico, se notifica al administrado interesado en la presente causa con un acto administrativo que indica la procedencia o improcedencia del recurso, el cual trataremos en los siguientes párrafos.

Dentro del Código Tributario no se establece taxativamente el plazo en el cual debe expedirse el informe jurídico, lo cual en muchas ocasiones se ha considerado como un gran inconveniente dentro de este recurso; sin embargo, en este caso podemos considerar supletoria a la Ley de Modernización del Estado, la cual dentro de su artículo pertinente dice:

“Art. 30.- Cuando por disposición legal o reglamentaria expresa, se establezca que para la adopción de una disposición deban ser realizadas, previamente, evaluaciones técnicas de órganos o entidades afines, y tales órganos o entidades no expidan o realicen los actos pertinentes en los términos prefijados, o en su ausencia, dentro de los treinta días a partir de la recepción del requerimiento, el responsable del procedimiento administrativo o el administrado interesado en dicho procedimiento pedirán las mencionadas evaluaciones técnicas a otros órganos de la administración pública, entes públicos o centros universitarios, dotados de capacidad técnica equivalente.”

De igual manera, pero un tanto más específico, el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establece que a pesar de no encontrarse expreso el término en el cual se puede pronunciar el órgano consultivo, regirá la regla de los treinta días citada en el párrafo anterior de la Ley de Modernización; que a continuación cito:

Art. 73.- De conformidad con la Ley de Modernización, si por expresa disposición de la ley o reglamento se condicione la adopción de una disposición a la realización de evaluaciones técnicas por parte de determinados órganos o entidades y los mismos no realizaren los actos necesarios dentro del período prefijado en la ley o reglamento, o en su ausencia, dentro de los siguientes treinta días hábiles a partir de la recepción del pedido respectivo, el responsable del procedimiento administrativo o el propio administrado interesado en dicho procedimiento podrá solicitar que las mencionadas evaluaciones técnicas las lleve a cabo otra entidad u órgano de la administración pública o centros universitarios o politécnicos dotados de la suficiente capacidad técnica para realizar el informe o la evaluación.

Por lo tanto, el informe jurídico se constituye como una pieza procesal preliminar de admisión del recurso extraordinario de revisión por parte de la Administración Tributaria, para que fundamentalmente admita la procedencia o improcedencia de este recurso, ya sea insinuado por el Director General de Rentas Internas o por el contribuyente; es precisamente por la razón que esta herramienta procesal será tratada con gran detenimiento y estudiada minuciosamente debido a que conjuntamente con la resolución emitida por el Director General de Rentas internas que concluye el procedimiento del recurso, son las más importantes dentro de este procedimiento.

1.1.1 Naturaleza Jurídica:

Para tratar este punto, nos vamos a remitir al ámbito del Derecho Administrativo, de donde emanan los actos de carácter tributario, categorizando al informe jurídico como un simple acto de la Administración, el cual según las palabras del tratadista argentino

Roberto Dromi es una “*declaración unilateral interna o interiorizada, realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa*”⁶⁰, de la misma manera, citando al jurista Agustín Gordillo, quien da la nomenclatura de “acto no jurídico” y lo define de la siguiente manera: “*Se trata de decisiones, declaraciones o manifestaciones realizadas en ejercicio de la función administrativa, que no producen efectos jurídicos directos respecto de un sujeto de derecho*”⁶¹, y en términos generales, podemos acotar que esta clasificación dentro del ámbito administrativo tiene más repercusiones en cuanto a la impugnabilidad y los efectos indirectos inherentes al mismo.

Parafraseando al tratadista Dromi, y para desarrollar este punto, debo acotar que los simples actos de la Administración poseen un régimen jurídico distinto al de los actos administrativos, obviamente por la naturaleza y el procedimiento que comportan, lo cual les exime de poseer eficacia jurídica, aunque su supletoriedad se encuentre cubierta por las normas aplicables a los actos administrativos, de igual manera considero pertinente acotar que “*los simples actos de la Administración no gozan del principio de estabilidad, tampoco son susceptibles de impugnación*”⁶² por tal, este tipo de actuaciones de la Administración ostentan la calidad de irrecurribles según se establece en la Doctrina. Esto encuentra sentido en una razón: su naturaleza de declaración unilateral interna y principalmente sus efectos no-vinculantes.

Dentro de la Doctrina se concibe que los simples actos de la Administración se dividen en dos tipos: el dictamen y la propuesta, siendo aplicable en el caso en concreto del informe jurídico tributario, el dictamen el cual desarrollare en el párrafo siguiente.

1.1.1.1 El Dictamen

60 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

61 Gordillo, A. (2007). Óp. Cit.

62 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

El dictamen, concebido según Roberto Dromi como *“actos jurídicos de la Administración emitidos por órganos competentes que contienen opiniones e informes técnico – jurídicos preparatorios de la voluntad administrativa”*⁶³ En consecuencia, el informe jurídico emitido por el Departamento jurídico de la Administración Tributaria, al ser un informe netamente de aspectos técnico- jurídicos adquiere esta calidad, conjuntamente con otras características que enumera Roberto Dromi, *“como acto jurídico de la Administración, el dictamen no obliga, en principio, al órgano ejecutivo, ni extingue o modifica una relación de derecho con efecto respecto de terceros, sino que se trata de una declaración interna, de juicio u opinión que forma parte del procedimiento administrativo en marcha”*, de manera que aplicando este pensamiento al caso concreto del informe jurídico, la relación jurídica procesal que surja en virtud de la insinuación del recurso extraordinario de revisión, no se ve directamente modificada respecto al recurrente, más la relación se da entre el Director General de Rentas Internas y el Departamento Jurídico de la Administración Tributaria, al emitir su criterio técnico jurídico sobre la procedencia o improcedencia del recurso insinuado. Del mismo modo, hay que acotar que el dictamen constituye la expresión previa de la voluntad de la Administración que se dirigirá al administrado, que profundiza Roberto Dromi: *“La actividad de los órganos consultivos se traduce en la formulación de una opinión técnico jurídica calificada, sobre la oportunidad y legalidad de la futura voluntad administrativa, en su aspecto tanto intrínseco como extrínseco”*⁶⁴ De la misma manera, Dromi hace referencia en que dentro del dictamen es necesario hacer la distinción entre la opinión y el informe que contenga este simple acto de la Administración, por tanto parafraseándolo, determina que el informe solamente se remite a un relato de los hechos sin contener un criterio subjetivo. Es decir, se circunscribe netamente a un aspecto técnico- objetivo de los hechos⁶⁵.

63 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

64 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

65 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

1.1.1.1.1 Características

Dentro de las señas particulares de esta pieza procesal, encontramos que debe ser emitido por la autoridad competente, en este caso en particular, la ley faculta al Departamento Jurídico del órgano administrativo, y de no tenerlo, a un abogado, más no indica el proceso que se dará para su selección o por parte de quien lo haría para estos fines, encontrándonos ante otro vacío legal dentro de la sustanciación de este Recurso. De la misma manera, cabe acotar que de acuerdo a su naturaleza y al interés de las partes en el mismo, la doctrina le da el carácter de público.

En cuanto a las características jurídicas de este instrumento procesal, encontramos que ostenta la calidad de indelegable, pudiendo existir salvedades establecidas en la Ley, de igual manera, el dictamen se configura como un acto preparatorio, que en palabras de Roberto Dromi dice:

*“(...) es anterior y previo a la emisión de la voluntad administrativa, debiendo facilitar elementos de juicio para la formación de ella. En la formación de la voluntad administrativa se integran dos actos separados: uno preparatorio del órgano consultivo y otro definitivo del órgano activo, titular de la decisión”*⁶⁶

Del mismo modo, este simple acto de la Administración se configura como irrevocable, quedando la salvedad en los dictámenes vinculantes, dentro de los cuales si cabe la modificación si se encuentran graves vicios jurídicos y finalmente, es irrecurrible, lo cual trataremos más adelante con el debido detenimiento.

El dictamen, a su vez, presenta subclasificaciones, las cuales iremos desarrollando en cuanto a su trascendencia para profundizar dentro de la naturaleza jurídica del informe jurídico.

Para desarrollar este punto, me basaré en la clasificación que hace Agustín Gordillo dentro de su obra referente al Derecho Administrativo, quien considera que los dictámenes se clasifican en facultativos y obligatorios, y estos últimos se subclasifican

66 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

en vinculantes, semivinculantes y no vinculantes. Respecto a esta clasificación, se unifica con el criterio del tratadista Dromi, que invoca diferencias nimias en cuanto a esta categorización de los dictámenes, pero realmente confluyen en el mismo orden de criterios.

Empezaré por la clasificación más general del informe jurídico hasta la más concreta, por lo tanto, el mismo se constituye en un dictamen obligatorio, que citando las breves palabras del tratadista Agustín Gordillo, quien se refiere al mismo como “*es debido requerirlos, como condición de validez del acto*”⁶⁷, y cotejando esto con la definición que aporta el tratadista Dromi, referente a este tema: “*Son aquellos que los órganos decisorios o activos deben requerir de los órganos consultivos por imposición del orden normativos, aunque no están obligados a conformarse a ellos.*” Por lo tanto, el carácter obligatorio de los dictámenes de este tipo se da por imperio de la ley, tal y como ocurre en el caso del informe jurídico previo, mediante el cual se ordena el archivo o se da paso a los siguientes pasos procesales, como un requisito *sine qua non* para la sustanciación del recurso extraordinario de revisión.

Continuando, de acuerdo a la clasificación enunciada, me corresponde tratar el carácter vinculante dentro de la clasificación de los dictámenes obligatorios, que en palabras de Gordillo, “*cuando es también necesario proceder según lo aconsejado por el órgano consultivo*”⁶⁸ de manera parecida se pronuncia Roberto Dromi, quien dice al respecto “*La ley impone al órgano activo la obligación de requerir el dictamen y de conformar la voluntad administrativa de acuerdo con sus conclusiones. Las conclusiones del cuerpo consultivo son prácticamente norma obligatoria para el órgano activo*” Por lo tanto, se contempla que el informe jurídico emitido por el Departamento Jurídico debe ser acatado por el Director Jurídico de la Administración Tributaria, ya que el mismo trata objetivamente si concurren dos o más de las causales de procedencia y no se incurre en alguna causal de improcedencia, es lógico que la máxima autoridad tributaria admita a

67 Gordillo, A. (2007). Óp. Cit.

68 Gordillo, A. (2007). Óp. Cit.

trámite el recurso a través del acto administrativo en donde notifica su decisión, caso contrario, que exprese su negativa y ordene el archivo del expediente. Fundamentalmente el análisis que realiza el Departamento Jurídico se ciñe estrictamente a temas objetivos, y no a criterios respecto a la procedibilidad del recurso, en consecuencia, considero que el informe jurídico es de carácter netamente vinculante.

En conclusión, el informe jurídico emitido por el Departamento Jurídico de la Administración Tributaria, constituye un dictamen, ya que el mismo emite su criterio técnico-jurídico de la situación que se le plantea, remitiéndose a un caso en concreto y no a una hipótesis, de la misma manera, configura un dictamen obligatorio, al ser prescrito por la ley como pre requisito para la emisión de un acto administrativo, entonces el informe jurídico se convierte en el antecedente al acto administrativo que notifica al contribuyente la habilitación para proseguir con el trámite del recurso, o que ordena su archivo. De la misma manera, dentro del carácter de obligatoriedad, se encuentra el aspecto vinculante, ya que conmina a la máxima autoridad tributaria acatar las disposiciones contenidas en el informe jurídico emanado por el Departamento Jurídico, debido a su carácter objetivo, de manera que si no lo hace, a mi criterio personal estaría incurriendo en una actuación arbitraria y por lo tanto inadmisibles, ya que por las características de este recurso asumo se instauró la obligación de incluir el informe jurídico como una especie de “filtro” debido a la complejidad que implican este tipo de procedimientos, respecto a este particular Dromi se refiere diciendo “*El dictamen tendrá carácter vinculante únicamente en los casos en que la norma lo disponga expresamente y cuando el parecer técnico- jurídico sea de tal naturaleza que apartarse de él vicie de nulidad el acto administrativo dictado en su consecuencia*”⁶⁹ por lo tanto, cotejando este criterio con el Artículo 144 del Código Tributario, que en su parte relevante dice: “(...) *previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados*”⁷⁰, en tanto, no establece la norma expresamente un término que indique el imperativo categórico de la emisión de un informe jurídico, más lo impone tácitamente sea el informe emitido por el Departamento Jurídico en el caso de

69 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

que la institución correspondiente cuente con uno, y de no ser el caso, el informe jurídico será emitido por un abogado.

La importancia de esta pieza procesal se determina debido a los derechos subjetivos que se encuentran en juego, de manera que, parafraseando al tratadista Roberto Dromi, antes de la emisión de un determinado acto jurídico, se debe cumplir los procedimientos establecidos en la ley, solamente es requerido en el caso que afecte, sea que desestime, deniegue, rechace o no dé lugar a los derechos subjetivos e intereses legítimos pretendidos por el administrado⁷¹. De manera que el informe jurídico se circunscribe dentro de este criterio, por las razones anteriormente mencionadas.

1.1.2 Impugnabilidad

El principio rigente a este tipo de instrumentos determina que no son objeto de recurso o impugnación alguna, esto lo deben a la naturaleza jurídica del mismo. Recordemos que el informe jurídico no otorga efectos directos a las partes, y según lo relata Dromi, no puede ser susceptible de ser recurrido debido a que el principio predominante en la actividad procesal de los recursos establece que para interponerlos el recurrente debe importar un interés legítimo y directo, por lo cual dentro del presente instrumento procesal no se notifica directamente al administrado el contenido del informe jurídico, haciéndolo a través del acto administrativo el cual declara la procedencia o improcedencia del recurso extraordinario de revisión, por lo tanto, sería impugnable el acto administrativo determinante de la improcedencia del recurso cimentado sobre el informe jurídico, más no este último. Este criterio lo ratifico citando a Roberto Dromi, quien dice que *“Los actos consultivos son meramente preparatorios de la voluntad administrativa. No constituyen un acto administrativo en sentido estricto, ya que no*

70 *Código Tributario*. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

71 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

producen un efecto jurídico inmediato, sino que posiblemente tendrán un efecto jurídico a través del acto administrativo que se dicte después”⁷²

ACTO ADMINISTRATIVO QUE DECLARA LA PROCEDENCIA O IMPROCEDENCIA A TRÁMITE DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN.

Habiendo ya tratado acerca del Informe Jurídico de manera exhaustiva en los párrafos anteriores, posteriormente a la emisión del mismo, se notifica al administrado interesado en la presente causa con un acto administrativo que indica la procedencia o improcedencia del recurso, el cual debe ser motivado por la Administración Tributaria.

En mérito del informe jurídico, la máxima autoridad de la Administración Tributaria, emite el acto administrativo. En el caso de establecer un relato técnico- jurídico dentro del cual se verifique una o más de las causales de procedencia y que no ha incurrido en ninguna causal de improcedencia y de esta manera dé suficiente convicción para la prosecución del trámite del recurso extraordinario de revisión, la máxima autoridad, notificará al interesado con el acto administrativo que declare la admisión a trámite del recurso, y en el caso de haber fundamentado el recurso en errores de hecho, dentro del mismo acto administrativo indicará la apertura de la etapa sumaria, caso contrario entraría directamente a resolver. En el caso de que los aspectos técnico-jurídicos no hayan convergido en la verificación de alguna de las causales establecidas en el artículo 143 del Código Tributario, o de ser el caso, se ha verificado este particular sin embargo, se haya verificado también la existencia de una de las causales de improcedencia del recurso, la máxima autoridad de la Administración Tributaria mediante acto administrativo notificará al administrado, indicándole la negativa de dar trámite al recurso, el cual debe estar correctamente motivado y de esta manera ordenar el archivo del expediente.

72 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

En síntesis, el acto administrativo que declara la procedencia o improcedencia a trámite del recurso extraordinario de revisión es la expresión del informe jurídico como acto previo, que mediante el análisis objetivo de carácter técnico-jurídico, impulsa la consecución a trámite o el archivo del expediente en mérito del mencionado informe.

2.4.1. Naturaleza Jurídica:

Este acto administrativo se expresa como una providencia de notificación al recurrente, es por esto que adquiere todas las características que implica una actuación administrativa, tal y como su nombre lo sugiere. Por tal, consiste una declaración unilateral de voluntad, en donde la Administración Tributaria a través del Director General de Rentas Internas admite o niega a trámite el recurso extraordinario de revisión, es un acto que debe ser netamente motivado a través de la fundamentación en el informe jurídico precedente y que además, implica efectos directos e inmediatos.

Aunque existe un vacío legal en cuanto al informe jurídico que precede la voluntad administrativa, consideramos después del análisis realizado que al ser el informe jurídico un relato objetivo de verificación de cumplimiento de las causales de procedencia e incumplimiento de alguna de las causales de improcedencia, resulta vinculante para la máxima autoridad de la Administración Tributaria, ya que solo se circunscribe a admitir o negar a trámite si ha cumplido con lo anteriormente citado, por lo cual, si es que en el informe jurídico se verifica las causales de procedencia y el hecho de no haber incurrido en alguna causal de improcedencia, y el acto administrativo se dirige negando la tramitación del recurso, este acto administrativo puede ser objeto de impugnación, como lo veremos más adelante. De la misma manera, considero que existe un vacío legal respecto a los plazos en los que puede ser expedido este acto administrativo a partir del conocimiento del informe jurídico, por tal, puede dar paso a que la Administración cometa demoras innecesarias y de manera involuntaria provoque inseguridad jurídica al administrado.

Un punto medular dentro de la naturaleza jurídica de esta providencia, sin duda resulta la motivación del acto. Parafraseando entonces al maestro Agustín Gordillo, quien refiere que en un Estado de Derecho, las actuaciones de la Administración que van enfocadas a

la atribución o negación de derechos, es imperativo que cuenten con la motivación y fundamentación de la decisión tomada, por la trascendencia del acto en cuestión.⁷³ Es así, que la motivación del acto, especialmente del que niega a trámite el recurso constituye un punto neurálgico dentro del acto administrativo, ya que para obtener la validez deseada y surtir efectos jurídicos, es necesario que el acto cumpla con las formalidades legales establecidas, dentro de ellas la motivación respectiva.

2.4.2. Impugnabilidad de las resoluciones que declaran la improcedencia a trámite del Recurso Extraordinario de Revisión

Al ser la providencia un acto administrativo propiamente dicho, emanado por el Director General de Rentas Internas en representación de la Administración, y que ostenta efectos directos e inmediatos hacia el administrado que tiene la calidad de interesado directo, y cuando el mismo declare la negativa de dar trámite al recurso extraordinario de revisión, puede ser impugnado en la vía judicial de conformidad con el principio que rige al aspecto de los recursos, que trata respecto a la habilitación de recurrir para los interesados directos. Respecto a este particular, la Corte Suprema de Justicia se pronunció de la siguiente manera:

“Al efecto se debe tener presente que en conformidad con el Artículo 196 de la Constitución Política, todo acto administrativo es impugnable por la vía judicial, por cuya razón procede la impugnación propuesta por la empresa respecto de la primera cuestión, es de señalar que es evidente que la autoridad facultada para la revisión debía tramitarla y producir respecto de ella un pronunciamiento de mérito. De otro lado no cabía que la Sala juzgadora se pronunciase sobre el fondo del asunto, tanto más que ella misma en el considerando TERCERO acepta que la controversia no se extendía al mismo”⁷⁴

73 Gordillo, A. (2007). Óp. Cit.

74 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 100-2008 publicado en el Registro Oficial No.. 84S de 9 de diciembre de 2009. República del Ecuador

De esta manera, de acuerdo al criterio emitido por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, la impugnación se da con el fin de ejercer un control de legalidad, más no de resolver en cuanto al fondo del acto administrativo.

El acto debe ser impugnado dentro de los veinte días siguientes a la notificación del acto administrativo.

Por lo tanto, el acto administrativo puede ser recurrible en las siguientes circunstancias:

1. Si el acto administrativo adolece de vicios en cuanto a las formalidades prescritas en la Ley,
2. En el caso concreto de haberse emitido un informe jurídico dentro del cual se hayan verificado una o más causales de procedencia y no se ha verificado que el administrado incurrió en alguna causal de improcedencia, y el acto administrativo expresa una negativa y archivo del expediente,
3. Cuando el acto administrativo haya omitido la emisión del informe jurídico.
4. Cuando el acto administrativo se haya basado en un informe jurídico erróneo

RESOLUCIONES QUE ADMITEN O NIEGAN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

A partir de la culminación de la etapa sumaria dispuesta conjuntamente en el acto administrativo que acepta a trámite el recurso, el Director General de Rentas Internas tiene el plazo de noventa días para emitir la resolución correspondiente en la que tiene cuatro alternativas:

- a. Puede confirmar el acto, en donde determina que el acto no tiene ningún error, de hecho o de derecho.- En este caso, el Director General de Rentas Internas ratifica el criterio emitido en el acto administrativo objeto del recurso, negando el recurso extraordinario de revisión y disponiendo su inmediata ejecución.

b. Puede invalidar el acto, si es por situaciones concurrentes del artículo 139 que consisten en falta de competencia, o causar indefensión siempre y cuando haya trascendido esta violación a normas procedimentales y tal inobservancia haya influido para la decisión de la causa, indefensión o un gravamen; este postulado hace referencia a la capacidad de la máxima autoridad de la Administración Tributaria para declarar la nulidad del acto administrativo por las causas anteriormente citadas, la misma que deja sin efectos el acto administrativo objeto del recurso.

c. Puede modificarlo, si ha habido un error que implica cambiar ciertas partes; y

d. Puede sustituirlo en su totalidad, tal y como lo haría una sentencia de casación que sustituye la sentencia venida en grado; y esta decisión será notificada al administrado.

Cabe acotar que con este recurso, queda agotada la vía administrativa quedando únicamente habilitada la vía judicial en el caso de que la resolución conlleve la inconformidad de alguna de las partes involucradas en el mismo.

1.1.3 Naturaleza Jurídica:

La resolución que pone fin al recurso extraordinario de revisión constituye un acto administrativo, se configura como una declaración unilateral de la voluntad de la Administración Tributaria a través de su máxima autoridad, facultad potestativa propia de su cargo que es indelegable. Esta declaración de voluntad se emite sobre el mérito de lo analizado dentro de este procedimiento administrativo, es decir, resuelve sobre el análisis de la revisión de la legalidad del acto recurrido, por ende, tiene que ser debidamente motivado.

1.1.4 Impugnabilidad de las resoluciones que niegan el Recurso Extraordinario de Revisión

Esta pieza procesal, al ser un acto administrativo revestido con la potestad de emanar efectos directos e inmediatos, hace que el mismo adquiera la posibilidad de ser recurrido

por el interesado directo en el caso de que el Director General de Rentas Internas haya manifestado negativamente su criterio debidamente motivado.

Cabe recalcar, que con este recurso queda agotada la vía administrativa, quedando expedita la vía judicial. La interposición de la demanda de impugnación ante el Tribunal Distrital Fiscal debe darse dentro del término de veinte días a partir de la notificación del acto.

Existen varias posturas al respecto, si el órgano judicial debe resolver aspectos de fondo o si la decisión debe fundamentalmente ser sobre la base de un control de legalidad al acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, de lo cual me ocuparé en tratar minuciosamente dentro del siguiente capítulo.

CAPÍTULO III:
IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL
RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCESO

La naturaleza jurídica del proceso contencioso tributario se la define como “cuasi – officiosa” e investigativa, en palabras del Doctor José Vicente Troya, quien se refiere a este particular como una condición del proceso contencioso tributario en la cual se encuentra situado entre el principio dispositivo mismo que rige a los procesos civiles, y el principio de actuación officiosa del juez, que rige a los procesos penales. Del mismo modo, se refiere a que debido a la trascendencia del objeto del litigio, se constituye en un proceso investigativo, dotándole de esta manera del principio de actuación officiosa del juez, tal y como lo cito a continuación:

“El carácter investigativo del proceso contencioso-tributario se basa en que el objeto de la litis es de orden público. El que se determine y recaude tributos en la forma y medida que establece la ley, excede del puro interés privado, pues tales ingresos sirven para financiar obras y servicios públicos y son instrumentos de política económica de gran importancia. De allí que el Tribunal en esencia, a más de resolver las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados.”⁷⁵

De igual manera, José Vicente Troya se refiere a los fallos de triple reiteración emitidos por los jueces de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia, que contienen reflexiones sobre lo siguiente: *“Se debe considerar que el proceso tributario es cuasi – officioso, pues su impulso corre a cargo del Juez, sin perjuicio de que las partes velen por su prosecución”*⁷⁶ Por lo tanto, la iniciación del proceso le corresponde estrictamente a las partes,

75 Troya J. (2001). El contencioso Tributario en Ecuador (artículo). Quito

76 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 1-2001 publicado en el Registro Oficial No. 394 de 10 de noviembre de 2006. República del Ecuador

con la salvedad de que por la trascendencia del mismo, el juez puede intervenir en el impulso procesal especialmente dentro del campo probatorio, todo esto por el objeto del juicio y los intereses en litigio, que se desarrolla en el perímetro de interés de tres aristas: público –estatal - económico.

Continuando, el proceso de impugnación contencioso tributario, se constituye como un proceso de conocimiento, ya que el accionante acude ante el órgano judicial, en este caso el Tribunal Distrital Fiscal, para que este órgano jurisdiccional declare la certeza sobre un derecho, en el presente caso, sobre la legalidad de un acto administrativo que ha decidido sobre derechos subjetivos del contribuyente; de igual manera, este tipo de procesos implica la existencia de hechos, pruebas y sobretodo la aplicación del derecho que demanda un trabajo intelectual del juez todo esto en base a su conocimiento y a su sana crítica.

Cabe mencionar en este punto que de la resolución emitida en el recurso de revisión solamente cabe la impugnación por la vía contenciosa, dejando de lado cualquier reclamo administrativo que pueda interponer el recurrente, tal y como lo refiere el Artículo 148 que a su tenor literal transcribo: *“Las resoluciones que se dicten en recursos de revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso - tributaria.”*⁷⁷ Esta disposición, igualmente se complementa con el criterio de la Corte Nacional de Justicia, que dice lo siguiente respecto a este punto: *“De lo expuesto se evidencia que la empresa actora interpuso indebidamente el segundo recurso de revisión, pues la ley no le faculta, así lo prevé expresamente el Art. 148 del Código Tributario, pues de la negativa del primer recurso de revisión insinuado cabía únicamente la acción contenciosa, lo cual en la especie no ha ocurrido (...)*⁷⁸

REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD

77 *Código Tributario*. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

78 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 7-2009* publicado en el Registro Oficial No. 183 de 23 de agosto de 2011. República del Ecuador

La procedibilidad y admisibilidad de la impugnación de las resoluciones emitidas en el recurso extraordinario de revisión se rigen por las reglas generales de las acciones que se interponen ante el Tribunal Distrital Fiscal, circunscribiéndose en dos aspectos:

- a. Interponer la demanda de impugnación ante el Tribunal Distrital Fiscal dentro de los veinte días de expedida la resolución del recurso extraordinario de revisión, y
- b. Que la demanda cumpla con los requisitos legales para su admisión a trámite en la calificación de la misma

La impugnación debe realizarse en el plazo establecido de veinte días a partir del día siguiente de la notificación con el respectivo acto administrativo a impugnarse, a pesar de que esta impugnación provenga del recurso extraordinario de revisión el cual cuenta con plazos realmente extensos, de manera que en el caso de dejar pasar este plazo, la resolución emitida por la Administración Tributaria resultaría irrecurrible. El Código Tributario incluye una salvedad respecto a este asunto, que si el actor de la demanda residiere en el exterior, el plazo para presentar la demanda ante sede judicial se extendería a cuarenta días. Aquí debo puntualizar, que la resolución del recurso de revisión debe impugnarse únicamente por vía judicial, sin acudir a recursos administrativos, ya que la resolución adquiere firmeza y no puede hacerse nada, respecto a este particular, considero conveniente citar el criterio expresado en jurisprudencia de casación de la Corte Nacional, que dice lo siguiente:

“Se infiere de lo expuesto que la actora se equivocó al proponer recurso de reposición en contra de la resolución en revisión, la misma que causó estado al no haberse interpuesto en contra de ella, oportunamente, la acción de impugnación. Sostener lo contrario equivaldría a admitir que una resolución en revisión, a voluntad del particular quede sin causar estado, por las peticiones o recursos infundados que en contra de ella, presenten los particulares.”

En conclusión, la impugnación de la resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión debe ser únicamente de carácter contenciosa interpuesta ante el Tribunal Distrital Fiscal y dentro de los plazos dispuestos en el Código Tributario.

En cuanto a los requisitos legales para la admisión de la impugnación dentro de la calificación de la demanda, debe cumplir estrictamente con los siguientes postulados, generales a todas las demandas con las respectivas particularidades del ámbito tributario:

- Debe establecer la identificación del actor o de quien representa, con las respectivas generales de ley y señalando su domicilio tributario
- La enunciación del acto administrativo que se impugna
- La pretensión
- Designación de la autoridad demandada, sea la autoridad tributaria central, de aduanas o municipal, acompañado siempre de la respectiva citación al Procurador General del Estado, por tratarse de asuntos inherentes al interés estatal; todo esto con la respectiva referencia de ubicación para la citación de la demanda.
- La cuantía, en referencia al acto administrativo que se impugna
- Indicar el domicilio judicial para notificaciones
- Que la demanda sea suscrita por todos los comparecientes más el abogado que patrocine la causa.

Si no se cumplen estos presupuestos establecidos en la ley, se ordenara completar la demanda en un plazo máximo de cinco días, caso contrario se ordenará su archivo.

SUSTANCIACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DISTRITAL FISCAL

La sustanciación del trámite ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, se da en los términos generales que se aplican a las demás impugnaciones, la naturaleza del proceso es un juicio de conocimiento y controvertido como ya lo señalé en párrafos anteriores. A continuación detallaré cada uno de los pasos procesales del proceso de impugnación tributario ante sede judicial:

2.1.1 DEMANDA

La presentación de la demanda de impugnación debe darse en el término de veinte días a partir de la expedición del acto administrativo por la máxima autoridad tributaria, por lo tanto no cabe la salvedad del recurso extraordinario de revisión cuya interposición se da sobre un acto

firme o resolución ejecutoriada, es decir, habiendo pasado los veinte días para su impugnación. En consecuencia, si el impugnante deja pasar los veinte días para la interposición de la impugnación en mención, el acto administrativo ya no podrá ser impugnado en ninguna otra vía.

En palabras del señor juez miembro del Tribunal Primero de lo Distrital Fiscal número uno de Quito, el Doctor Gustavo Benalcázar Subía, quien determina que el motivo para interponer una demanda de impugnación, debe remitirse concretamente a dos situaciones: En el caso de que en la emisión de la resolución del recurso extraordinario de revisión existió una violación legal o, una omisión de pruebas, los cuales se ven abarcados básicamente por las causales para interposición del recurso estipulados en el artículo 143 del Código Tributario. Por lo tanto, en la demanda se debe establecer claramente los fundamentos de hecho, y concatenados, los fundamentos de derecho, dentro de los cuales se puede circunscribir cualquiera de las causales para interposición de recurso de revisión establecidas en el artículo 143 del Código Tributario que se ciñen a errores de hecho o de derecho o la falta de valoración de pruebas, todo esto con el fin de que el juez invalide la resolución objeto de la impugnación.

2.1.2 CALIFICACIÓN DE LA DEMANDA

Posteriormente a la presentación de la demanda, se da la calificación de la misma, en donde se corrobora que se haya cumplido con los requisitos mandatorios establecidos en el artículo 231 del Código Tributario, y en el caso de que se evidencie la falta de alguno se ordenará su aclaración y complementación en el término de cinco días, caso contrario se tendrá a la demanda como no presentada. En el caso de que se haya cumplido con todos los requisitos establecidos en el Código Tributario para la presentación de la demanda, o en el caso de que se haya completado la demanda en lo que haya ordenado el actuario, se emite una providencia en la cual se indica que la demanda se encuentra completa y su admisión a trámite; y, de ser el caso, se ordenará realizar el afianzamiento correspondiente en un término de quince días a partir de la notificación con la providencia respectiva.

Respecto a este punto, recordemos que el recurso de revisión cabe sobre actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, y por tal, la Administración Tributaria correspondiente, tiene la potestad de ejecutar las obligaciones tributarias contenidas en el acto administrativo que se impugna mediante el recurso, por tal, cabe indicar que por la naturaleza misma del recurso y de la impugnación en sí, el afianzamiento puede darse o no, dependiendo de si se ha cumplido con la obligación tributaria objeto del reclamo: si no se ha cumplido es imperativo ordenar el afianzamiento del diez por ciento de la cuantía de la demanda, si se ha cumplido en parte, el afianzamiento se da sobre la parte en la cual no se ha cumplido la ejecución de la obligación, la misma que se encuentra en litigio; y si se ha cumplido con la totalidad de la obligación tributaria impugnada, no cabe el afianzamiento, caso contrario, nos encontraríamos frente a un pago indebido.

Con el afianzamiento se “perfecciona” por así decirlo, la calificación a la demanda, caso contrario si el impugnante prescinde de este paso procesal con el imperativo de hacerlo, la demanda se entenderá como no presentada y concluido el término de quince días ordenado en providencia, se ejecutoriará la resolución o el acto administrativo objeto de la impugnación.

2.1.3 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La contestación de la demanda se dará dentro del término de quince días a partir de encontrarse legalmente citado el demandado, la no contestación a la misma se tendrá como negativa pura y simple. Al igual que la demanda, la contestación a la demanda deberá cumplir los requisitos establecidos en el Código Tributario, que básicamente se ciñen a la identificación del compareciente, en este caso de la Autoridad Tributaria que comúnmente comparece a través del funcionario que sea delegado por la máxima autoridad, con todas sus generales de ley, los fundamentos de hecho y de derecho que correspondan a las excepciones que alegue y el señalamiento de lugar para futuras notificaciones. Posteriormente, se dará la calificación de la contestación a la demanda, en donde se verificará que el demandado, en este caso la Autoridad Tributaria, haya cumplido con los requisitos para contestar la demanda, o se ordenará aclarar y complementar, del mismo modo que se establece para la calificación de la demanda.

2.1.4 ETAPA DE PRUEBA

La etapa de prueba es la fase más importante dentro de cualquier proceso en donde se encuentre en litigio un derecho subjetivo, y en el ámbito tributario lo es más debido a la trascendencia de un litigio que compromete fondos de las arcas fiscales, por lo tanto, traigo a colación el adagio popular de “tanto vale no tener un derecho, como tenerlo y no poder probarlo” por lo que voy a profundizar un poco en este punto tratando la actividad probatoria dentro de la contienda tributaria.

Como punto de partida, considero citar al tratadista Víctor Fairen Guillen, quien define a la actividad probatoria de la siguiente manera:

*“actividad procesal impulsada por los interesados o por la Administración, tendiente a obtener el convencimiento o un alto grado de convicción del tribunal, acerca de la concordancia con lo realmente acaecido con las afirmaciones fácticas realizadas por los interesados o por la propia administración que integran el objeto del proceso o a lograr su fijación en la premisa menor de la decisión administrativa”*⁷⁹

Por lo tanto, encontramos a partir de esta definición la trascendencia de la prueba dentro del proceso, ya que mediante el aporte de medios probatorios se intenta llegar al convencimiento del juzgador. En este punto considero necesario hacer referencia al autor Tomas Hutchitson, quien determina lo siguiente:

*“La certeza es la que lleva al juzgador a creer sin lugar a dudas, que su conocimiento coincide con la verdad. No cabe decir que el juez debe llegar a la verdad pues esta podría ser inaccesible, pero si tiene que convencerse de que alcanzado la verdad. Se habla de demostración, comprobación y de convicción sobre tales hechos”*⁸⁰

79 Fairen, V (1990). *Doctrina General del Proceso*. Barcelona: J.M. Bosch

80 Hutchinton, T. (2009). *Derecho Procesal Administrativo*. Buenos Aires: Editores Rubinzal Culzoni

En consecuencia, a partir de esta reflexión que cito del autor Hutchitson, quien afirma que para el juez resulta inaccesible la verdad absoluta sobre el litigio que debe decidir su fallo, sin embargo podemos denotar la trascendencia de los medios de prueba, que resultan la herramienta más favorable para que su decisión, a pesar de que no se fundamente en una verdad absoluta, se encuentre cerca de la verdad y de esta manera promulgar un fallo justo y apegado a Derecho, objetivo primordial de la Administración de Justicia, en cualquiera de los campos de desarrollo del Derecho.

Dentro del proceso contencioso tributario, después de la calificación de la contestación de la demanda, se ordena la apertura de la etapa de prueba, en el caso de que existan hechos que probarse. Debemos recordar que se prueban los hechos más no cuestiones de puro derecho, por lo tanto, se consideraría objeto de materia probatoria todo error de hecho que haya sido alegado en el libelo de la demanda. El juez remite a las partes la providencia que ordena la apertura del período de prueba, las cuales deben ser aportadas por las partes y posteriormente el juez ordenará que se practiquen las mismas siempre y cuando observen los principios constitucionales y no sean contrarias a la ley y al orden público, y en efecto, se las practicará y posteriormente el juez valorará las mismas para fundar la decisión de su fallo en virtud de lo actuado.

El objeto primordial de la prueba en materia tributaria será demostrar los hechos que se alegan en el libelo de la demanda de impugnación, por tal y citando a los autores del artículo “Apreciación de la prueba en materia tributaria” Elker Mendoza, Silvia Cano y Alfonso Robles Alcívar, que en este punto se refieren en cuanto a “*Los hechos relevantes sobre los que puede recaer la prueba son los integrados en la causa petendi de la pretensión y estos son precisamente los hechos relevantes para la solución del conflicto, se debe identificar que hechos sirven para la pretensión desde la perspectiva triple: el deber de congruencia, la litispendencia y la cosa juzgada*”⁸¹En consecuencia, debe considerarse fundamentalmente la congruencia y la pertinencia de los medios de prueba que se quieran aportar al proceso, los mismos que deben ser conducentes para la decisión del juez; del mismo modo, parafraseando a los mismos autores, afirman que solamente deben ser objeto de prueba los hechos

81 Mendoza, E.; Cano, S.; Robles, A. (2011) *Apreciación de la prueba en materia tributaria*. Guayaquil

controvertidos y conducentes, de manera que quedan relegados tanto las presunciones *iuris tantum*, como los hechos que resulten evidentes, entre otros.

La etapa probatoria debe desenvolverse en función del principio de la pertinencia, conducencia, idoneidad y utilidad de la prueba, básicamente. En virtud del principio de preclusión de la prueba, se abre la etapa probatoria por un término de diez días en donde las partes deben aportar cuanto medio de prueba les favorezca en sus intereses, con la restricción de la confesión de funcionarios públicos, según se establece dentro del Código Tributario, todo esto encuentra sentido en que los funcionarios públicos ejercen sus actividades según las atribuciones que les otorgue la ley⁸². Cabe mencionar que existe una disposición en el Código Tributario recogida en el artículo 270 que faculta al tribunal juzgador a apreciar las pruebas presentadas extemporáneamente, siempre y cuando sean imprescindibles para la obtención de la verdad por parte del juzgador, ya que debemos recordar y tener siempre presente que el objeto de este litigio se encuentra estrechamente ligado con el interés público, el cual deberá prevalecer sobre un interés particular, al comprometer fondos de las arcas fiscales. Del mismo modo, se establece el principio de la carga de la prueba, en donde quien afirma debe probar, con la salvedad de la inversión de la carga probatoria en el caso de la presunción de legalidad, en consecuencia, quien alega la ilegitimidad del acto administrativo que se recurre, debe probarlo, todo esto encaminado a demostrar que la resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión adolece de un vicio y por tal, derrocar la presunción de legalidad del acto administrativo, así como lo refiere el Doctor José Vicente Troya al decir que *“lo que propone el actor del juicio, que es siempre el particular, es desvirtuar la presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo.”*⁸³. En cuanto a este punto, complemento la reflexión de José Vicente Troya con el pensamiento del autor Tomas Hutchinton, quien respecto a esto dice lo siguiente: *“la presunción de legalidad de los actos administrativos solo implica que el acto es legítimo con relación a la ley y válido en cuanto a los efectos que produce pero no exime a la Administración de la carga probatoria”*⁸⁴ por lo tanto, a pesar de que se carezca de pruebas por parte del contribuyente, el juzgador no eximirá de prueba a la

82 Mendoza, E., Cano, S., Robles, A. (2011), Óp. Cit.

83 Troya, J. (2001). Óp. Cit.

Administración Tributaria basándose en la inversión de la carga probatoria, ya que en este caso, deberá reafirmarse la Administración en que la resolución expedida contempla todos los preceptos de legalidad y por ende, probarlos.

En cuanto a la práctica de las pruebas, el Tribunal, en función del principio de inmediación y de la dirección del juez ante la prueba, está habilitado para que realicen inspecciones contables y dispongan en cualquier parte del proceso, documentos u otros medios probatorios con el fin de obtener una clara apreciación para dictar un fallo justo y apegado a Derecho. Igualmente, el Tribunal juzgador está facultado para solicitar pruebas de oficio, tal y como nos lo ilustra José Vicente Troya, cuya reflexión en cuanto a este particular cito a continuación:

*“Más que lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación. Dentro de la misma línea, el art. 277 que permite la actuación de pruebas de oficio, indica que en general se podrá ordenar la práctica de diligencias investigativas para el esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de sus sujetos pasivos. Eso reitera de modo incontrovertible la naturaleza cuasi oficiosa e investigativa del proceso contencioso-tributario.”*⁸⁵

2.1.5 SENTENCIA

Finalmente el Tribunal juzgador resuelve en mérito de las pruebas actuadas en la etapa probatoria, con lo que se busca orientar al tribunal juzgador para que, a pesar de no haber presenciado la verdad de los hechos, tenga una aproximación muy cercana a ésta y pueda decidir apegado a Derecho y a la Justicia.

El artículo 273 del Código Tributario expresa que la resolución emitida por el Tribunal debe ser correctamente motivada, y debe resolver sobre los puntos en los cuales se trabó la litis.

84 Hutchinton, T. (2009). Óp. Cit.

85 Troya, J. (2001). Óp. Cit.

Al momento de resolver el litigio, el tribunal juzgador tiene dos alternativas al orientar su decisión:

- Ratificar la validez de la decisión contenida en el acto administrativo impugnado, o,
- Invalidar en parte o totalmente, el acto recurrido por encontrarse errores de hecho o de derecho, o falta de valoración de pruebas, de ser el caso.

En el primer postulado, el juez ratifica la presunción de legalidad de la resolución impugnada, dándole la razón a la Administración, y, consecuentemente, puede ordenar su ejecución en el caso de que no se haya ejecutado todavía la obligación contenida en el acto administrativo que dio origen al recurso de revisión. En el caso de que el contribuyente esté en desacuerdo con la sentencia expedida por el Tribunal, tiene como única alternativa acudir a casación, siempre y cuando cumpla alguna de las causales taxativas establecidas en la Ley de Casación.

En cuanto al segundo postulado, el tribunal juzgador puede invalidar el acto administrativo objeto del juicio de impugnación, por haberse encontrado errores de hecho o de derecho o una falta de valoración de las pruebas, de manera que anula la ejecución del acto, si es que no se ha ejecutado todavía, o en su defecto, ordena la devolución de lo pagado en el caso de que se haya ejecutado la obligación tributaria contenida en el acto administrativo objeto de la impugnación. De esta manera se habría desvirtuado la presunción de legalidad del acto administrativo, llevando al tribunal juzgador a tomar esta decisión en contra de la Administración Tributaria.

En síntesis, la sustanciación del proceso contencioso tributario de impugnación de resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión, sigue los lineamientos establecidos en el Código Tributario para el juicio de impugnación, inicia a petición de las partes con la demanda, pero puede ser seguido de oficio por el tribunal juzgador, lo cual pudimos evidenciarlo en la etapa probatoria, todo esto debido al objeto del litigio, que tiene gran trascendencia para el interés común. Para finalizar, cabe acotar referente a este punto la reflexión que hace José Vicente Troya, que a continuación cito:

“Un matiz importante de la índole del proceso tributario se encuentra, en que a diferencia de lo que sucede en los juicios comunes, no hay lugar a la diligencia de junta de conciliación, pues, no cabe arreglo entre el particular y la administración. Los tributos se determinan, liquidan y recaudan en la medida dispuesta por la Ley. Sobre el tema no incide la voluntad de las partes, ni cabe por ello transacción.”⁸⁶

LA IMPUGNACIÓN A LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN COMO CONTROL DE LEGALIDAD

Dentro de este aspecto considero importante tratarlo desde la óptica tanto del control de legalidad dentro del ámbito administrativo, como es la motivación en sí del acto, concomitantemente, la presunción de legalidad y finalmente el control de legalidad que se ejerce en el ámbito judicial.

2.1.6 Motivación del acto administrativo:

Éste constituye un control de legalidad a priori, y con el cual se ciñe a la actividad administrativa de la Administración Tributaria, podría decir que tanto la motivación del acto administrativo como la presunción de legalidad van de la mano, de manera que la motivación del acto se circunscribe a la *“fundamentación fáctica y jurídica del acto administrativo, con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión”⁸⁷*. Del mismo modo, complementando la definición anteriormente mencionada, cito esta reflexión de García de Enterría referente a la motivación del acto administrativo: *“(…) motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en*

86 Troya, J. (2001). Óp. Cit.

87 Dromi, R. (2001) Óp. Cit.

*el supuesto de una norma jurídica; y en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto*⁸⁸

De manera que la primera modalidad del control de legalidad se ejerce a través de esta fundamentación jurídico- fáctica para evitar que este tipo de acto administrativo, el mismo que es reglado, sea emitido en base a arbitrariedades y caprichos de la Administración, y de esta manera encuentre congruencia con la presunción de legalidad, tal y como lo refiere Dromi: “*La falta de motivación implica, no solo vicio de forma, sino también y principalmente, vicio de arbitrariedad*”⁸⁹

La motivación de la resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión, se constituye como el control a priori de legalidad que es ejercido por la Administración Tributaria, al emitirse una decisión fundamentada la cual debe circunscribirse básicamente a un análisis de los fundamentos de hecho y de derecho que concurrieron para la interposición del recurso, tomando en cuenta sobre todo, las causales de procedencia y las causales de improcedencia del mismo. La motivación de este acto administrativo constituye una parte neurálgica para la impugnación de la resolución en sede judicial, ya que constituye el objeto principal de la misma.

2.1.7 Presunción de legalidad:

Para tratar este tema, considero pertinente citar al tratadista Roberto Dromi, quien define a esta prerrogativa de la Administración como “*la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente*”⁹⁰. De igual manera, el tratadista Juan Carlos Cassagne, se refiere a este principio diciendo que “*implica la suposición de que este ha sido dictado en armonía con el ordenamiento jurídico*”⁹¹. Cabe acotar que esta presunción es iuris tantum, y en consecuencia de esto, admite prueba en

88García de Enterría, E. (2011), Óp. Cit.

89Dromi, R. (2001), Óp. Cit.

90Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

contrario, tal y como refiere Dromi, quien dice: “(...) *calificada clásicamente como presunción iuris tantum, que puede ser desvirtuada por el interesado demostrando que el acto viola el orden jurídico (...) es un juicio hipotético*”⁹². Por lo tanto esta presunción de la Administración reviste la validez de lo actuado, lo cual debe encontrarse de conformidad con el ordenamiento jurídico y en aplicación estricta de las normas para que surta los efectos jurídicos deseados del acto, siempre y cuando no haya una declaración de nulidad manifiesta por la autoridad que le compete. En el caso que nos concierne, la presunción de legalidad que envuelve a los actos de la Administración Tributaria le da la facultad de que se asuma la correcta aplicación del ordenamiento jurídico a la resolución que emana la máxima autoridad, siempre y cuando no exista una sentencia emitida por el Tribunal Distrital Fiscal en donde se declare la nulidad de la resolución.

Dentro del aspecto probatorio, Dromi se refiere a que “*la presunción de legitimidad no es un medio de prueba; atañe a la carga de la prueba y fija una regla de inversión de la carga probatoria. El que impugna la legitimidad de un acto administrativo, carga con la prueba de tal circunstancia. En cambio, ante los actos absolutamente nulos, no hace falta acreditar la ilegitimidad, porque ellos no tienen presunción de legitimidad*”⁹³. En consecuencia, se desprende de esta reflexión que nos hace el tratadista Dromi, que la actividad probatoria es concerniente a quien alegue la ilegitimidad del acto administrativo, por lo cual el principio de carga probatoria corresponderá siempre al contribuyente.

El Tribunal juzgador, mediante el control de legalidad que realice en la impugnación de la resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión, debe llegar a la convicción de que la presunción de legalidad que reviste a todos los actos de la Administración fue desvanecida por la actividad probatoria del contribuyente quien aporta con todas las pruebas para desvirtuar esta presunción. Respecto a este punto, considero pertinente citar nuevamente al tratadista Cassagne, quien reflexiona sobre lo siguiente:

91 Cassagne J. (2006). Óp. Cit.

92 Dromi, R. (2001). Óp. Cit.

93 Dromi, R. (2001), Óp. Cit.

*“En cuanto a la necesidad de alegar y probar la ilegitimidad del acto administrativo cabe hacer dos consideraciones: a) la exigencia de alegar la ilegitimidad del acto no implica una derivación de la presunción de legitimidad; b) el requisito de la prueba, en el sentido procesal, depende de las circunstancias del caso, pues bien puede suceder que se trate únicamente de una cuestión de puro derecho que se somete a la dilucidación de la justicia. Solo cabría admitir tal efecto en el supuesto de que se pretenda demostrar o probar la ilegitimidad en el sentido lógico jurídico.”*⁹⁴

Por lo tanto, a partir de estas dos puntualizaciones que hace Cassagne, se evidencia que el objeto de la impugnación es principalmente probar la ilegitimidad del acto administrativo, en este caso, la ilegitimidad de la resolución expedida por la Administración, sea por errores de hecho o de derecho, los cuales deben ser objeto de prueba dentro del proceso contencioso judicial. Referente a esto me permito citar nuevamente a Dromi, quien dice que *“la prueba de la ilegitimidad queda reducida a los actos anulables, no a los nullos de nulidad absoluta e insanable, que están excluidos de la presunción de legitimidad”*⁹⁵.

Igualmente, cabe puntualizar que la presunción de legitimidad recae sobre las resoluciones emitidas en el recurso extraordinario de revisión, tal y como lo establece el artículo 148 del Código Tributario, que a su tenor literal dice: *“Las resoluciones que se dicten en recursos de revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso - tributaria.”*⁹⁶. Y de igual manera, dentro de este punto considero pertinente citar el criterio de la ex Corte Suprema de Justicia, que dice lo siguiente: *“las resoluciones expedidas en recurso de revisión, también gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Por obvias razones ha de entenderse que dichas resoluciones y las presunciones que les son propias, en este caso, la resolución 129 de 20 de diciembre de 1994 expedida por el subsecretario general del*

94 Cassagne, J. (2006). Óp. Cit.

95 Dromi, R. (2001), Óp. Cit.

96 Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

Ministerio de Finanzas y Crédito Público, prevalecen sobre los actos administrativos iniciales.” Por lo tanto, a partir de esta reflexión de la ex Corte Suprema, se deja de lado los actos administrativos iniciales y se concentra la presunción de legalidad y de ejecutoriedad principalmente en la resolución del recurso extraordinario de revisión.

2.1.8 Control de legalidad

Para analizar este punto es importante citar el artículo 288 del Código Tributario, el cual a su parte sustancial determina:

“La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la Litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”

Basado en este artículo, el Doctor José Vicente Troya⁹⁷ determina que el Tribunal Distrital Fiscal, a más de resolver las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o acto impugnado. Asimismo, parafraseando al mencionado autor, refiere que a la justicia tributaria se le da con esta norma una connotación de suma importancia, la de ser Organismo de control de legalidad de los actos administrativos. La teoría del controvertido con referencia a la sentencia, queda ampliamente superada. Más que lo que las partes arguyan, interesa la realidad objetiva, dándose al Tribunal amplísima libertad para aprehender esa realidad y para establecer su significación.

Por lo tanto, el Tribunal se concentrará primordialmente en realizar un control de legalidad al acto que se impugna, que en palabras del Doctor Milton Román, Juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito, esta actividad se configura al verificar que la máxima autoridad tributaria, en el momento de emitir el acto administrativo, haya hecho la correcta subsunción

97 Troya, J. (2001), Óp. Cit.

de los presupuestos fácticos a la norma legal. Asimismo, el Tribunal en atribución de esta facultad supervisora, analizará las pruebas aportadas por las partes, y de ser el caso, solicitará pruebas de oficio con el fin de tener un acercamiento objetivo a la verdad por la trascendencia de la materia en litigio, que como indiqué en párrafos anteriores, constituye un asunto de interés público.

De igual manera, con las pruebas que aporte el contribuyente, el Tribunal analizará si las mismas logran su convicción, todo esto orientado a destruir la motivación utilizada en los considerandos de la resolución administrativa, y por ende, desvirtuar la presunción de legalidad que envuelve a la resolución objeto de la impugnación. En palabras del Doctor Miguel Ángel Bossano, juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal número uno, determina que por falta de motivación en el acto administrativo, la presunción de legalidad es susceptible de ser derrocada.

LA IMPUGNACIÓN A LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN COMO OPORTUNIDAD PARA REACTIVAR EL DERECHO DE ACCIÓN

Para tratar este punto dentro de mi disertación, es pertinente abarcar conceptos sobre la ejecutoriedad, el principio de ejecutividad, la actividad probatoria, la inseguridad jurídica y el abuso del derecho, los mismos que considero se encuentran ligados estrechamente para dilucidar este punto, con más énfasis en la ejecutoriedad y la ejecutividad del acto administrativo.

2.1.9 Ejecutoriedad:

La ejecutoriedad tiene estrecha relación con el principio de legalidad que fue tratado en párrafos anteriores, tal y como lo refiere el tratadista Dromi, quien dice al respecto: “*La presunción de legitimidad es presupuesto de la posibilidad administrativa de ejecutar el acto,*

*pues el acto que se presume legitimo tiene obligatoriedad y exigibilidad*⁹⁸. La ejecutoriedad del acto administrativo es una de las consecuencias de la presunción de legalidad y la facultad ejecutora de la Administración, por lo tanto, *“si carece de presunción de legitimidad, también carece de ejecutoriedad, toda vez que aquella es presupuesto de esta”*⁹⁹

El tratadista Cassagne se refiere sobre la ejecutoriedad de la siguiente manera: *“Se ha negado que la ejecutoriedad constituya un principio del acto administrativo afirmando que este es meramente inductivo y contingente. Vale en tanto el derecho positivo del país lo autoriza y con la extensión y medida que lo consagra”*¹⁰⁰. Respecto a esto, el artículo 82 del Código Tributario reconoce la existencia de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad para los actos administrativos tributarios, y también el artículo 84 define al acto ejecutoriado como aquella resolución expedida en los reclamos tributarios en la cual no se haya interpuesto o previsto un recurso posterior en la vía administrativa, por tal, se incluye dentro de nuestro ordenamiento positivo la ejecutoriedad más que como un principio, como una consecuencia derivada de la presunción de legalidad del acto administrativo. En el caso que nos compete, el acto administrativo que se impugna posee la característica de ser un acto ejecutoriado ya que se ha agotado la vía administrativa, al no prever dentro de la ley otro recurso, por lo que, el siguiente mecanismo impugnatorio es la vía judicial.

2.1.10 Ejecutividad

La ejecutividad del acto administrativo, tal y como lo expresa Dromi, constituye *“la condición del acto para que pueda ser efectuado, por tanto ejecutividad equivale a eficacia en general”*¹⁰¹, en consecuencia la ejecutividad es el cumplimiento obligatorio de lo dispuesto en

98 Dromi, J. (2001). Óp. Cit.

99 Ib ídem

100 Cassagne, J. (2006). Óp. Cit.

101 Dromi, R. (2001), Óp. Cit.

la resolución. Citando nuevamente a Dromi, quien dice que *“el acto administrativo que debe cumplirse es aquel que posee presunción de legitimidad, que en principio, será todo acto válido o aquel cuya invalidez no fuera manifiesta”*¹⁰².

En el caso particular del recurso extraordinario de revisión, se da contra un acto firme o resolución ejecutoriada, por tal, otorga la potestad a la Administración de ejecutar en cualquier momento tal obligación contenida, a pesar de que se cuestione la legalidad del acto administrativo expedido en el recurso de revisión dentro de la vía judicial. En el Tribunal Distrital Fiscal, interpuesta la demanda de impugnación del acto administrativo, se discute su legalidad, pero subsiste la ejecutoriedad y la ejecutividad propia del acto que deriva de la presunción de legalidad, por tanto estas dos características se configurarían como la excepción a la regla.

Como consecuencia de la ejecutoriedad y de la ejecutividad, el acto administrativo puede ser ejecutado por la Autoridad Tributaria, a pesar de que se encuentre en revisión, tal y como lo refiere la ex Corte Suprema en uno de sus criterios que a continuación procedo a citar: *“El Art. 139 del Código Tributario, 143 de la codificación estatuye que cabe revisión respecto de actos administrativos firmes o de resoluciones ejecutoriadas. No se pronuncia la norma sobre si tales actos se encuentren o no ejecutados. No cabe que el intérprete, de su cuenta, para que proceda la revisión exija cualidades o características no previstas en la norma.”*¹⁰³ Por lo tanto, es posible que se realice la revisión de un acto ya ejecutado, ya que la norma no prevé nada acerca de este punto.

En consecuencia, según el análisis realizado a estos dos conceptos, podemos decir que el recurso extraordinario de revisión reviste este carácter de extraordinario al rever la legalidad

102 Dromi, R. (2001), Óp. Cit.

103 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 164-2004* publicado en el Registro Oficial No. 397 de 15 de noviembre de 2006. República del Ecuador

de un acto firme y ejecutoriado, igualmente, en la impugnación de la resolución expedida en el recurso de revisión, se debe procurar que con la actividad probatoria sea conducida para desvirtuar la presunción de legalidad y consecuentemente, derroque la ejecutoria y por tal, la ejecutividad del acto, a pesar de que posiblemente se encuentre ya ejecutado.

Haber tratado tanto la ejecutoriedad como la ejecutividad del acto administrativo es trascendente para analizar la posible reactivación del derecho de acción que fue prescindido al momento de interponer el recurso de revisión, ya que entran en controversia tanto la ejecutoria y ejecutividad del acto administrativo que dio origen al recurso de revisión, que ya se encuentra ejecutoriado y con la potestad de ejecutarlo por parte de la Administración Tributaria; y el derecho a la defensa del contribuyente.

Es por tal que el aspecto primordial dentro del proceso será, como antes lo mencioné, la actividad probatoria del contribuyente orientada a desvanecer la presunción de legitimidad. Respecto a esto, el Doctor Gustavo Benalcázar, juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito, se refiere a que dentro de la etapa probatoria, en su ejercicio como juez ha observado la inclusión de nuevas pruebas que desvirtúan totalmente la decisión tomada en la resolución expedida en el recurso de revisión, por ejemplo el apareamiento de nuevas pruebas decisorias para la causa, las cuales no fueron tomadas en cuenta al momento de resolver el recurso extraordinario de revisión; y que dentro de su actividad juzgadora, le compete solamente resolver de acuerdo al petitorio del demandante y de acuerdo a la actividad probatoria que desarrolle tanto la Administración Tributaria como el contribuyente dentro del proceso. Con esta reflexión también se manifestó el Doctor Miguel Ángel Bossano, quien dijo que su actividad como juez se ciñe estrictamente a resolver lo planteado por el demandante en la petición, caso contrario estaría incurriendo al beneficio de una u otra parte, e indicó igualmente, que indirectamente podría revivirse el derecho de acción siempre y cuando las pruebas tengan el mérito de hacerlo, pero que en la generalidad de los casos el tribunal se enfoca más en realizar un control de legalidad.

Efectivamente, dentro de la sentencia de casación 18-98 RO 290 jueves 7 de junio 2001, confluye el análisis realizado respecto a las presunciones de legitimidad y ejecutividad, así

como también el análisis de la actividad probatoria y la esencia de ésta, que a continuación cito:

“De conformidad con el Art. 82 del Código Tributario, los actos administrativos y por lo tanto los convenios tributarios, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. A su vez, de conformidad con el Art. 144 del mismo código, las resoluciones expedidas en recurso de revisión, también gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Por obvias razones ha de entenderse que dichas resoluciones y las presunciones que les son propias, en este caso, la resolución 129 de 20 de diciembre de 1994 expedida por el subsecretario general del ministerio de finanzas y crédito público, prevalecen sobre los actos administrativos iniciales. La demanda de impugnación propuesta en contra de la Resolución 084, antes referida, no puede tener otro objeto que el de desvanecer las mencionadas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de que goza. De conformidad del Art. 273 del código tributario es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada salvo aquellos que presumen legalmente.”¹⁰⁴

De igual manera, citando a García de Enterría, quien dice al respecto del control de legalidad la siguiente reflexión:

“Solo en cuanto a través de ella se hubiera podido infringir las específicas normas que el ordenamiento jurídico recoge para su fundamentación con lo cual se quiere subrayar la inviabilidad de cualquier intento de suscitar con este pretexto un nuevo examen de la totalidad de los problemas planteados por el acto originario”¹⁰⁵

De igual manera, existen pronunciamientos de la ex Corte Suprema de Justicia en donde el juzgador hace referencia a este particular, señalando lo siguiente:

104 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 18-98 publicado en el Registro Oficial 290 de 7 de junio de 2001. República del Ecuador

105García de Enterría, E. (2011), Óp. Cit.

“La Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal afronta el fondo del asunto y se pronuncia sobre las diferencias que ha establecido la Administración a cargo de la empresa y sobre la determinación presuntiva, cuestiones respecto de las cuales no existe pronunciamiento en la providencia impugnada, la cual no afronta lo medular de la discrepancia.”¹⁰⁶

Encuentro estos razonamientos muy lógicos encontrando su fundamento en la seguridad jurídica que debe implicar la emisión del acto administrativo, y el intento desmedido de un contribuyente que posiblemente no tenga la razón e intente recurrir a todas las herramientas legales posibles para que declaren que éste tiene la razón. De igual forma, considero que encuentra su fundamento en tratar de evitar un posible abuso de derecho por parte del contribuyente al proponer demandas maliciosas y temerarias dentro del Tribunal Distrital Fiscal, a sabiendas que no les asiste el derecho en litigio pero encontrándolo como la única manera de intentar revivir el problema de fondo, el cual se supone ya se encontró una solución con la resolución emitida por el órgano de la Administración. Todo esto con la salvedad indicada por el Doctor Benalcázar citada en el párrafo anterior, ya que por la trascendencia del objeto del litigio existen prerrogativas con las que se propugna establecer un acercamiento próximo a la verdad por parte de los juzgadores y la obtención de hechos que esclarezcan la verdad tanto del lado del contribuyente como del lado de la Administración Tributaria, todo esto en vista del interés público que implican los litigios en esta materia.

En conclusión, se colige de las entrevistas realizadas a los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal y según lo establecido en la doctrina que fundamentalmente en la impugnación a las resoluciones emitidas en el recurso extraordinario de revisión los juzgadores se enfocan en el control de legalidad, facultad que es otorgada expresamente por la ley dentro del Código Tributario, pero que en los casos que aparezcan nuevas pruebas que promuevan el conocimiento próximo a la verdad por parte de los juzgadores debe analizarse el caso en mérito de estas piezas procesales, tanto en aras del interés común, como en aras del derecho a la defensa promovido por la Carta Magna. De igual modo, considero que existe una delgada frontera entre estas actuaciones legítimas y aquellas que buscan un beneficio doloso dirigido a

106 Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 21-2008* publicado en el Registro Oficial No. 84S de 9 de diciembre de 2009. República del Ecuador

tratar de revivir el derecho de acción del cual ya se prescindió al momento de dictarse la resolución que es objeto de la impugnación judicial. Seguramente, los jueces en ejercicio de la sana crítica al valorar las pruebas pueden llegar a identificar en qué casos el impugnante está revestido del interés legítimo para hacerlo, y quienes no.

PROPUESTA

Con todas las consideraciones expuestas en los capítulos precedentes de esta investigación, considero que la propuesta como respuesta a las interrogantes surgidas a lo largo de este trabajo de titulación, se concentrarían básicamente en la reinscripción del recurso de reposición dentro de la legislación tributaria.

El recurso de reposición, que también es llamado de “reconsideración” o de “revocatoria” es aquel que *“se deduce ante la propia autoridad que ha dictado el acto administrativo o reglamento a fin de que lo revoque, derogue o modifique, según sea el caso, por contrario imperio”*¹⁰⁷ cuya esencia se concentra en que la Administración, específicamente el funcionario que dictó el acto administrativo, sea quien revea su decisión, y analice la legitimidad de su actuación, todo esto a petición de quien tenga un interés legítimo en la causa.

Recordemos que el recurso de reposición dentro del Código Tributario fue incluido en este texto legal concebido como una herramienta jurídico- procesal para que la Autoridad Tributaria reconsidere la decisión tomada en actos que podrían llamarse “definitivos”, misma herramienta procesal que fue derogada a través del Decreto Ley No. 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, que consta dentro del Registro Oficial número 181 del 30 de abril de 1999.

El artículo 134 ya derogado del Código Tributario, respecto a este recurso disponía lo siguiente: *“Podrán interponer el recurso de reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se estime afectado por una Resolución de la Administración Tributaria de única y última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución.”*¹⁰⁸. En consecuencia, en este artículo se concentra la parte medular del recurso, siendo un instrumento para que el contribuyente afectado y asistido por un interés legítimo solicite a la misma autoridad que dictó el acto administrativo que revea su decisión. El procedimiento era expedito en comparación con otros procedimientos: el recurso

107 Cassagne, J. (2006), óp. Cit.

108 *Código Tributario*. (1975). Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio del 2005. República del Ecuador

se interponía dentro del plazo de quince días de notificado el contribuyente con la resolución o acto de trámite, acompañado de las pruebas que no se hubieren considerado al momento de expedir tal resolución, se solicitara un dictamen previo del Departamento Jurídico, tal y como lo analizamos en el caso del recurso de revisión, que a diferencia de éste, el recurso de reposición si establecía un plazo máximo de diez días para la entrega de este dictamen para la sustanciación del proceso. Posteriormente, la Administración podía ordenar la apertura del periodo de prueba por un término de diez días, en el caso de que haya presupuestos fácticos objetos de prueba, y finalmente la autoridad debía resolver este recurso en un plazo de treinta días.

Del mismo modo, el legislador previó un posible abuso de derecho y dispuso que interpuesto este recurso, al momento de expedirse la respectiva resolución, la misma no podría ser objeto de la interposición de un nuevo recurso de reposición, dejando solamente abierta la vía contenciosa, lo cual considero es un acierto del legislador.

De acuerdo al autor Rafael Brigante Guerra¹⁰⁹ las causas que motivaron al Ejecutivo a derogar este recurso fundamentalmente se centraron en que se presentaba dicho recurso para dilatar el pago de obligaciones tributarias, y por ende, perjudicar al Fisco, y debido a la trascendencia de estos intereses debía eliminarse, y con él, los “escudos fiscales”.

A partir de la breve reseña del Recurso de Reposición en materia tributaria expuesta en párrafos anteriores, procederé a detallar la propuesta de esta investigación.

El recurso de reposición objeto de mi propuesta, mantendría los lineamientos introducidos en la doctrina, con la salvedad de que su interposición se ceñiría estrictamente a la impugnación de resoluciones y actos administrativos de admisibilidad del recurso extraordinario de revisión. El procedimiento y los plazos se mantendrían de igual manera que el del recurso de reposición derogado del Código Tributario, es decir, se interpondría el recurso en el plazo de quince días a partir de la notificación, posteriormente, se da el informe jurídico en un plazo de diez días, se apertura la etapa de prueba por diez días y finalmente se resolvería el recurso en

109 Brigante, R. (2003). *La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario*. Guayaquil: Revista Judicial

el plazo de treinta días. De igual manera, a partir de la resolución expedida en el recurso de reposición, solo tendría cabida la impugnación de esta y de la providencia que admite o niega el trámite, por la vía contencioso tributaria. Cabe recalcar en este punto, que éste constituye un recurso y no una potestad de la Autoridad Tributaria como el recurso de revisión, por lo que se debe dar trámite a todas las peticiones, en aras de no vulnerar el derecho de petición del recurrente.

Conjuntamente con la interposición del recurso, se debería cambiar el proceder y la idiosincrasia de la Administración, especialmente y en el caso que nos compete, de la administración tributaria, ya que como he podido notar en el desempeño de mis actividades laborales dentro de esta rama del derecho, la autoridad tributaria, así como otros organismos estatales siempre buscaran precautelar sus derechos “a capa y espada” a pesar de que no se encuentren asistidos de la razón. Por lo tanto, se debería promover más que los intereses estatales, la justicia como medio y fin de las actuaciones de la Administración Pública, ya que expedir resoluciones y fallos justos, mejorarían el flujo de la actividad judicial y la volvería más expedita. Igualmente, se debe procurar que no exista un abuso de derecho, que en el caso del contribuyente que se cree afectado, presente un interés legítimo, caso contrario, reprenderlo con una sanción económica a parte del cumplimiento de la obligación tributaria que pretendió dilatar con la interposición de un recurso malicioso y temerario.

De igual manera, dentro de esta propuesta respecto al artículo 138 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, el cual a su tenor literal determina en su parte sustancial: *“Exceptuase de lo aquí dispuesto la norma del inciso tercero del Art. 700. De conformidad con el Art. 38, inciso segundo de la Ley de Modernización el agotamiento de la vía administrativa o reclamo en sede administrativa en materia tributaria, como requisito previo para ejercer los recursos tributarios pertinentes ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal competentes, no es obligatorio sino facultativo”*¹¹⁰, considero debería reformularse esta disposición, en aplicación del recurso de revisión objeto de la presente propuesta, para que el acceso de la vía contenciosa tributaria se vea limitado por el agotamiento de la vía

110 Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva. (2002). Registro Oficial 536 del 18 de marzo del 2002. República del Ecuador

administrativa y no se malgaste el aparataje estatal, especialmente en el ámbito contencioso tributario que tiene un tiempo para la expedición de la sentencia mucho más prolongado que en el ámbito administrativo para la expedición de una resolución.

En conclusión, esta propuesta iría dirigida a que en la propia vía administrativa se analice la legalidad de la resolución expedida en el recurso extraordinario de revisión, con un trámite más simple y más expedito que en la vía contencioso tributaria. De igual manera, se daría la oportunidad a la Administración Tributaria para que revea sus actos y que los rectifique sin un gasto de aparataje estatal que implica tiempo y recursos al inmiscuir el problema en manos del Tribunal Distrital Fiscal, misma institución que como todo el sistema de administración de justicia, se encuentra atiborrado de procesos litigiosos, mermando su eficiencia y la rapidez del despacho de las causas; por lo que, considero que promoviéndose litigios que podrían ser resueltos en la instancia administrativa y sometiéndolos al Tribunal Distrital de lo Fiscal, con el respectivo gasto de tiempo, recursos y dinero, se perjudica más a las arcas fiscales que con el recurso de reposición que se derogó del Código Tributario.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

A partir de esta investigación, pude conocer todo el procedimiento del recurso extraordinario de revisión en nuestra legislación, en la Doctrina y en la parte práctica, siendo así que el recurso extraordinario de revisión se constituye como una herramienta jurídico-procesal de carácter riguroso, ya que deben cumplirse estrictamente las prerrogativas contenidas en la Ley, éste debe ser insinuado por la máxima autoridad de la Administración Tributaria, persona natural o persona jurídica y en estos últimos casos, dirigiendo el recurso a la máxima autoridad, también, debe encontrarse fundamentado en una o más de las causales taxativas contenidas en la Ley, sin opción a tomar alguna de estas categorizaciones como meramente ejemplificativas, tal y como ocurre en otros procedimientos y finalmente, el objeto de este recurso serán las resoluciones firmes o actos administrativos ejecutoriados.

Sin embargo, en el desarrollo de esta investigación pude encontrar incongruencias y algunas falencias del legislador en cuanto al procedimiento. En primer lugar, la incorrecta denominación de esta figura como “recurso”, concluyendo que resulta más un sincretismo de las tesis que definen la naturaleza jurídica de este procedimiento tanto como una facultad potestativa de la Administración Tributaria para rever la legalidad de sus propios actos; y de aquella tesis que determina que el recurso extraordinario de revisión constituye un derecho subjetivo del administrado para que se corrijan vulneraciones a sus derechos contenidas en un acto administrativo expedido por la Administración, tal y como se pudo observar en el criterio recogido en la jurisprudencia ecuatoriana.

También cabe resaltar la contraposición encontrada entre el recurso extraordinario de revisión y la acción de lesividad, y la gran confusión que ha generado la insinuación del recurso, atribuyéndose los propios funcionarios de la Administración Tributaria esta potestad, la cual solamente se circunscribe a la máxima autoridad dentro de la Administración Tributaria. De manera que, si un funcionario considera que la expedición de su acto administrativo originado en un reclamo, resulta errado y perjudica notoriamente a los intereses del contribuyente, con el

fin de rectificarlo debe iniciar una acción de lesividad ante el Tribunal Contencioso Administrativo, más no insinuar el recurso de revisión, ya que atenta contra el principio que expresa que no se puede empeorar la situación del recurrente (*non reformatio in pejus*), en el caso de pretender solucionar su disconformidad insinuando un recurso extraordinario de revisión. Sin embargo, en el caso de que se procure mejorar la situación del reclamante a partir de una resolución o acto administrativo errado, si podría aplicarse el recurso extraordinario de revisión siempre y cuando sea insinuado por la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

Respecto a este punto considero pertinente señalar la variación del criterio jurisprudencial al paso de los años respecto a un punto del Derecho el cual no ha sido modificado, mismo criterio que en un inicio consideraba al recurso extraordinario de revisión como una potestad extraordinaria y facultativa de la Administración Tributaria que de alguna manera enaltecía a la Administración y por ende, se generaron muchos casos de abuso de esta potestad por una abrupta desigualdad de condiciones, siendo así que los recientes fallos de la ex Corte Suprema, han logrado madurar este criterio orientándose más hacia la protección de los intereses de los administrados frente a las atribuciones exorbitantes de las cuales se creía revestida la Administración Tributaria, recordándole que sus funciones constituyen una actividad reglada, precautelando de esta manera la seguridad jurídica y el interés común mediante las limitaciones a esta prerrogativa. De tal modo, que reafirma mi concepción acerca de la naturaleza jurídica de este recurso, si bien es cierto que es una potestad facultativa de la Administración Tributaria, encuentra su límite en los derechos de los contribuyentes a exigir resoluciones apegadas a Derecho y así evitar la arbitrariedad, lo cual a fin de cuentas, promueve de mejor manera la seguridad jurídica y procura un justo equilibrio entre las potestades de la Administración y los derechos de los administrados.

De la misma manera, hallé falencias del legislador en cuanto a vacíos legales que restan seguridad jurídica a esta herramienta tributario- procesal, tal es el caso del plazo que se omite para la entrega del informe jurídico dentro de la admisión a trámite del recurso, omisión que podría suplirse con la Ley de Modernización y conjuntamente con el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, normas que no se consideran contrarias a las prácticas tributarias; como también del vacío legal existente en el procedimiento para escoger

al abogado que hará las funciones del Departamento Jurídico en el caso de que la Administración Tributaria no cuente con uno para la expedición del informe jurídico dentro del procedimiento, vacío que no cuenta con normas supletorias a las cuales podrían recurrirse.

Dentro de este punto, cabe mencionar que se desprende de la investigación realizada que el informe constituye un dictamen obligatorio, y por tal, vinculante a la máxima autoridad, que en el caso de que ésta no lo respete, estaría incurriendo en una actuación arbitraria y por tal, podría acarrear la nulidad del mismo.

Del mismo modo, cabe decir que a partir del análisis realizado es considerable que el recurso extraordinario de revisión no puede ni debe ser utilizado como una estrategia ni un método para la defensa de intereses controvertidos, ya que por su naturaleza, y especialmente por el objeto del recurso que es un acto firme o resolución ejecutoriada, no exime a la Administración Tributaria de su potestad de ejecución de las obligaciones tributarias contenidas en el acto que se impugna, , generando un riesgo muy grande para quien lo interpone, pudiendo considerársele como un “arma de doble filo”, ya que mientras se busca su derogación, la Administración es libre de ejercer las acciones de ejecución y consiguientemente las acciones coactivas propias de sus funciones. Sin embargo, podría tomarse como un remedio procesal en el caso de que por negligencia del contribuyente o de su abogado, se haya dejado ejecutoriar el acto administrativo que se quería impugnar, obviamente tomando en cuenta la particularidad señalada en líneas anteriores.

En conclusión respecto al recurso extraordinario de revisión, considero que el legislador no previó varias situaciones respecto a este recurso, que lo encuentro un tanto incompleto y desprolijo, a diferencia del recurso de reposición, brevemente analizado en párrafos anteriores que especifica plazos claramente establecidos y un procedimiento que no deja espacios para interpretaciones, y consecuentemente, evitando falencias que confluyen al abuso del derecho del cual una u otra parte pueden considerarse asistidos, dolosa o negligentemente.

En cuanto a la impugnación en la vía contencioso tributaria de la resolución expedida en este recurso, primordialmente se da una verificación de la correcta subsunción de los presupuestos fácticos a la norma jurídica, prescindiendo del derecho de acción. Sin embargo, tal y como lo refirieron algunos jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal que entrevisté, la actividad

probatoria conforma el punto neurálgico del proceso, cuyo objetivo fundamental se centrará principalmente en desvanecer la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad que reviste a los actos administrativos, y por tal, a la resolución expedida en el recurso de revisión. Por ende, si es que aparecen pruebas que modifiquen sustancialmente la decisión de fondo, o errores de hecho en los que pudo incurrir la Autoridad Tributaria, y llegan a convencerlos de la certeza de los hechos, el Tribunal juzgador de acuerdo a su sana crítica, debe adentrarse indirectamente a tratar el asunto medular objeto del litigio, asistidos por la naturaleza controvertida – oficiosa del procedimiento de impugnación y obviamente por el interés en juego que corresponde a las arcas fiscales.

En síntesis, se puede concluir de esta investigación, que la actividad del Tribunal Juzgador se ciñe tanto al control de legalidad que deben ejercer sobre los actos administrativos objetos de la impugnación, y en el desarrollo del proceso en el caso de encontrarse con pruebas que conduzcan a los jueces a reformar la decisión de fondo contenida en el acto administrativo impugnado, lo harán, en aras del beneficio público. No obstante, deberán establecer los parámetros necesarios para que esta actividad no se vea empañada por un posible abuso de derecho por parte de los recurrentes, parámetros que como dije anteriormente, se los dará la experiencia y su sana crítica.

RECOMENDACIONES:

- En cuanto a la facultad potestativa de la Administración Tributaria mal llamada “recurso”, debería promoverse una igualdad de condiciones, tal y como lo ha referido la Corte Nacional y ex Corte Suprema dentro de sus criterios acerca de dar trámite a la solicitud del contribuyente a fin de no vulnerar su derecho de petición, del mismo modo, promoviendo condiciones más equitativas que se orientan al establecimiento del respeto a los derechos de los contribuyentes recurrentes, como ya está ocurriendo en la actualidad.

- Respecto a los plazos, se debe establecer claramente los pasos procesales y también los tiempos en que debe practicárselos, todo esto a fin de procurar la seguridad jurídica y evitar la arbitrariedad de la Administración.
- Debemos recordar que la Administración Tributaria no está exenta de cometer errores, por lo que sería conveniente mejorar los mecanismos existentes para resarcir estas fallas de la Administración dentro de la misma vía administrativa y de esta manera convertir a la vía judicial en algo excepcional.
- Respecto al acceso de la jurisdicción contencioso tributaria, deberían reducirse los plazos y hacer un procedimiento más expedito, a fin de procurar que la administración de justicia proceda con más eficiencia y rapidez, ya que actualmente el procedimiento contencioso tributario resulta engorroso. De igual manera, se debe procurar un correcto manejo por parte de la Administración Tributaria, a fin de que se descongestione la vía judicial, sin producir gasto innecesario del aparataje estatal.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta
- CASSAGNE, Juan Carlos. (2006). *Derecho Administrativo, Tomo II*. Buenos Aires: LexisNexis Argentina S.A.
- CHECA, Clemente. (2000). *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico - Administrativa*; Madrid: Aranzadi
- DELGADILLO, Luis. (1991). *Elementos de derecho administrativo*. México: Limusa
- DIEZ, Manuel. (1961). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina
- DIEZ, Manuel. (1980). *Manual de Derecho Administrativo Tomo II*; Buenos Aires: Editorial Plus Ultra
- DROMI, Roberto. (1985). *El Acto Administrativo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local
- ESCOBAR, Rolando. (2002). *Manual de Derecho Administrativo: Una perspectiva de Guatemala y España*. Barcelona: Publicación de la Agencia Española de Cooperación Internacional
- ESCOLA, Héctor.(1984).*Compendio de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Depalma
- FAIREN, Víctor. (1990). *Doctrina General del Proceso*. Barcelona: J.M.Bosch
- FLOR, Jaime.(2009); *Teoría General de los Recursos Procesales*; Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. (2008).*Curso de Derecho Administrativo*. Barcelona: Civitas Ediciones
- GONZÁLEZ, Eusebio. (2002). *Derecho Tributario*. Madrid: Plaza Universitaria
- GORDILLO, Agustín. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo Volumen III*; Buenos Aires: Depalma
- GORDILLO, Agustín. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: Editorial FDA
- HUTCHINTON, Tomás. (2009). *Derecho Procesal Administrativo*. Buenos Aires: Editores Rubinzal Culzoni

JINESTA, Ernesto. (2009). *Tratado de Derecho Administrativo*. San José: Editorial Jurídica Continental

MAIENHOFF, Miguel. (1965). *Tratado de derecho administrativo*. Montevideo: Nexus

MARTÍNEZ, Patricia. (2000). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma

MENDOZA, Elker; CANO, Silvia; ROBLES, Alfonso. (2011) *Apreciación de la prueba en materia tributaria*. Guayaquil

PATIÑO, Rodrigo.(2008). *Sistema Tributario Ecuatoriano: Régimen Administrativo*. Quito: Cevallos

SERRA, Andrés. (1983). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa

SIMONE, Carmen. (2014). *Glosario de Jurisprudencia Tributaria Ecuatoriana*. Quito: Ediciones Legales

SUBÍA, Pablo. (2007). *El Recurso de Revisión de oficio y la Declaratoria de Lesividad, Memorias (VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario)*. Quito: Editorial Cevallos

Artículos

BRIGANTE, Rafael. (2003). *La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario*. Guayaquil: Revista Judicial

TROYA, José Vicente. (2000). *El derecho formal administrativo*. Quito

TROYA José Vicente. (2001). *El contencioso Tributario en Ecuador*. Quito

Legislación Ecuatoriana:

Código Orgánico Integral Penal. (2014) Publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 del 10 de febrero del 2014. República del Ecuador

Código Tributario. (1975). Registro Oficial Suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975. República del Ecuador

Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (2002). Decreto Ejecutivo 2428 publicado en el Registro Oficial 536 del 18 de marzo del 2002. República del Ecuador

Ley de Modernización del Estado (1993). Registro Oficial 349 del 31 de diciembre de 1993. República del Ecuador

Página web

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

Jurisprudencia ecuatoriana

Corte Nacional de Justicia, Resolución del 25 de noviembre del 2009 publicada en el Registro Oficial No. 93 del 22 de diciembre del 2009. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia (2007). Expediente de Casación No. 261 publicado en el Registro Oficial No. 198 del 25 de octubre del 2007. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. (2000) *Juicio de Impugnación 70-2000* publicada en el Registro Oficial No. 53 del 2 de abril del 2003. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. (2002) *Expediente de casación 18*, publicado en el Registro Oficial 342 del 7 de junio del 2001. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal. *Juicio de excepciones No. 93-2000* publicada en el Registro Oficial No. 601 del 20 de junio del 2002. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 1-2001 publicado en el Registro Oficial No. 394 de 10 de noviembre de 2006. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 164-2004* publicado en el Registro Oficial No. 397 de 15 de noviembre de 2006. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 18-98* publicado en el Registro Oficial 290 de 7 de junio de 2001. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 21-2008* publicado en el Registro Oficial No. 84S de 9 de diciembre de 2009. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 7-2009* publicado en el Registro Oficial No. 183 de 23 de agosto de 2011. República del Ecuador

Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, *Expediente 100-2008* publicado en el Registro Oficial No. 84S de 9 de diciembre de 2009. República del Ecuador

Jurisprudencia extranjera:

Tribunal Supremo de Castilla- La Mancha. *Sentencia del 6 de febrero de 1975* publicada en el Registro Jurídico 515

Tribunal Supremo de Castilla. *Sentencia del 16 de julio de 1992* publicada en el Registro Jurídico No. 6228

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Ana Belén Serrano Galárraga, C.I. 1724075948 autora del trabajo de graduación intitulado: “LA IMPUGNABILIDAD DE LAS RESOLUCIONES DEL RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, ANÁLISIS DE SU PROCEDIMIENTO Y SU SUSTANCIACIÓN EN EL DERECHO ECUATORIANO”, previa a la obtención del grado académico de ABOGADO en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1. Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que se integre al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2. Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 18 de febrero del 2015



C.I. 1724075948




CIUDADANIA 172407594-B
 SERRANO GALARRAGA ANA BELEN
 PICHINCHA/QUITO/BENALCAZAR
 30 MARZO 1990
 002-E 0087 00574 F
 PICHINCHA/ QUITO
 GONZALEZ SUAREZ 1990

Antonio Suarez



ECUATORIANA***** E3343V224E
 SOLTERO
 SUPERIOR ESTUDIANTE
 JUAN ANTONIO SERRANO B
 NANCY GUADALUPE GALARRAGA C
 QUITO 20/08/2010
 20/08/2022

REN 2327254

REPUBLICA DEL ECUADOR
 CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

009
CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

009 - 0113 **1724075948**
 NÚMERO DE CERTIFICADO CÉDULA
SERRANO GALARRAGA ANA BELEN

PICHINCHA	CIRCUNSCRIPCIÓN	1
PROVINCIA	KENNEDY	
QUITO		4
	PARROQUIA	ZONA
CANTÓN		


 PRESIDENTE DE LA JUNTA