

UNIVERSIDAD DE LAS AMÉRICAS

FACULTAD DE DERECHO

**EL RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA; ANÁLISIS DE SU
PROBLEMÁTICA Y DISFUNCIONALIDAD**

CONSTANZA GAITAN CARVAJAL

-2009-

UNIVERSIDAD DE LAS AMERICAS

FACULTAD DE DERECHO

EL RECURSO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA; ANÁLISIS DE SU PROBLEMÁTICA Y DISFUNCIONALIDAD

TRABAJO DE TITULACIÓN PRESENTADO EN CONFORMIDAD A LOS
REQUISITOS PARA OBTENER EL TÍTULO DE ABOGADO DE LOS
TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

PROFESOR GUÍA: DR. JOSÉ JAVIER JARRIN BARRAGAN

CONSTANZA GAITAN CARVAJAL

-2009-

Yo, José Javier Jarrin Barragan,

PROFESOR GUÍA

CERTIFICO:

Que el presente trabajo de titulación, aplicado al Recurso de Revisión en materia Tributaria, realizado por la estudiante señorita: Gaitán Carvajal Constanza Irene, ha sido cuidadosamente revisado por el suscrito; por lo que he podido constatar que cumple con todos los requisitos de fondo y de forma establecidos por la Facultad de Derecho de la Universidad de las Américas para esta clase de trabajos, por lo que autorizo su presentación.

Quito, 24 de Julio de 2008

Dr. José Javier Jarrin Barragan.

PROFESOR GUÍA

AGRADECIMIENTO

Agradezco a la Universidad de las Américas y al personal docente de la carrera de Derecho, quienes con su aporte educativo, han sabido enseñarme los más altos valores éticos y morales, necesarios para ser una profesional digna de representar a la justicia, que es el fin principal del Derecho.

A mi familia, especialmente a mi madre que con su guía, esfuerzo, apoyo y sacrificio, he llegado a realizar uno de los anhelos más grandes de la vida, terminar mis estudios profesionales.

Constanza.

DEDICATORIA

*A mi madre, y a todas las personas que
me apoyaron y estuvieron a mi lado en
el transcurso de este largo viaje de
culminación de este trabajo de titulación,
y por ende de mi carrera profesional.*

La autora.

RESUMEN

En síntesis este Trabajo de titulación, referente al Recurso de Revisión en materia tributaria, tiene como principal objetivo el establecer las falencias que posee este recurso, adicionalmente se trato de enfatizar los derechos que tiene el contribuyente frente a los actos o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, y las obligaciones que tiene esta última, en el cumplimiento de sus deberes establecidos en la norma tributaria y en la Constitución Política del Ecuador.

Es necesario establecer que el método critico que utilizamos para analizar mas a fondo este recurso, nos ayudó a encarar la realidad del mal funcionamiento y poca eficacia que tiene el Recurso de Revisión, ya que pensamos que el error mas grande que tiene este recurso, fue cometido por el legislador, el cual además de haberle dado el estatus de extraordinario, lo estableció como un derecho de la Administración Tributaria y no del administrado.

Otro error en el que incurrió el legislador, fue la derogación del Recurso de Reposición, el cual además de ser un medio más de impugnación, le permitía al administrado hacer valer sus derechos, y a la Administración resarcir los errores en los que habían incurrido sus actos.

En conclusión podemos decir que el Recurso de Revisión debería ser un medio impugnatorio que permita tanto al administrado, como a la Administración Tributaria, ejercer equitativamente sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

INDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPITULO I | 2 |
| 1. FACULTADES Y DEBERES DE LA | |
| ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 3 |
| 1.1 PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO | |
| TRIBUTARIO | 4 |
| 1.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD. | 5 |
| 1.1.2 PRINCIPIO GENERALIDAD. | 7 |
| 1.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD. | 9 |
| 1.1.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. | 11 |
| 1.1.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD. | 13 |
| 1.2 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN | |
| TRIBUTARIA | 14 |

| | |
|---|-----------|
| 1.2.1 FACULTAD REGLAMENTARIA. | 14 |
| 1.2.2 FACULTAD DETERMINADORA. | 16 |
| 1.2.3 FACULTAD RESOLUTIVA. | 18 |
| 1.2.4 FACULTAD SANCIONADORA. | 20 |
| 1.2.5 FACULTAD RECAUDADORA. | 20 |
| 1.3 DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | 21 |
| | |
| CAPITULO II | 24 |
| | |
| 2. PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA | 25 |
| | |
| 2.1 RECLAMOS ADMINISTRATIVOS (ANTE LA MISMA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA QUE EMITIO LOS ACTOS) | 26 |
| | |
| 2.2 CLASES DE RECLAMOS ADMINISTRATIVOS | 28 |
| | |
| 2.2.1 PAGO INDEBIDO. | 28 |

| | |
|---|-----------|
| 2.2.2 PAGO EN EXCESO. | 29 |
| 2.3 IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA | 31 |
| 2.4 CONSULTA TRIBUTARIA. | 36 |
| | |
| CAPITULO III | 41 |
| | |
| 3. RECURSOS ADMINISTRATIVOS | 42 |
| | |
| 3.1 RECURSO DE REPOSICION. | 43 |
| | |
| 3.1.1 VACIO LEGAL QUE PRODUJO LA ELIMINACION DE ESTE RECURSO | 46 |
| | |
| 3.2 RECURSO DE REVISION. | 50 |
| | |
| 3.2.1 PORQUE EL RECURSO DE REVISION ES UN RECURSO EXTRAORDINARIO | 59 |
| | |
| 3.2.2 TRAMITE APLICADO EN EL RECURSO DE REVISION | 63 |
| | |
| 3.2.3 PROBLEMÁTICA Y DISFUNCIONALIDAD DEL RECURSO DE REVISIÓN, TERMINOS. | 66 |
| | |
| 3.2.4 INDEFENCION DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA | 70 |

| | |
|---|-----------|
| ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. | |
| 3.2.5 POSIBLES MEJORAS PARA UNA APLICACIÓN EFECTIVA Y ADECUADA DEL RECURSO DE REVISION | 74 |
| | |
| CAPITULO IV | 77 |
| | |
| 4. ANALISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA RESPECTO DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO. | 78 |
| | |
| 4.1 SILENCIO ADMINISTRATIVO. | 78 |
| | |
| 4.1.1 CONCEPTO Y DOCTRINA. | 78 |
| | |
| 4.2 EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL RECURSO DE REVISION | 83 |
| | |
| 4.3 ANALISIS DE FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SOBRE EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL RECURSO DE REVISION. | 86 |

| | |
|----------------------------|-----------|
| CAPITULO V | 94 |
| 5.1 CONCLUSIONES | 95 |
| 5.2 RECOMENDACIONES | 99 |

INTRODUCCION

Este trabajo de titulación, se basa en la investigación y análisis crítico del Recurso de Revisión en materia tributaria, a lo largo del mismo, podremos observar claramente la problemática y disfuncionalidad que presenta, debido a su vaga conceptualización en la legislación tributaria ecuatoriana, lo que ha dificultado su interpretación y aplicación.

A lo largo del trabajo, revisaremos y analizaremos los derechos que tiene el Sujeto Pasivo, a manera de buscar las garantías constitucionales en su cumplimiento y así efectivizar las obligaciones de la Administración Tributaria frente a sus administrados.

Con lo antes expuesto, esta investigación busca proponer un cambio global a la normativa establecida actualmente en el Recurso de Revisión en materia tributaria, con lo cual se obtendrá resultados que beneficien tanto a los sujetos pasivos como a la Administración Tributaria.

CAPITULO I

FACULTADES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. FACULTADES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN

TRIBUTARIA

Antes de profundizar en las facultades de la Administración Tributaria es importante establecer cuales son los principios que tutelan al régimen tributario, ya que estos son los *“fundamentos básicos de un sistema tributario que han sido asimilados en la Constitución y en el Código Tributario, y son considerados doctrinariamente como preceptos que el legislador está obligado a aplicarlos, pues su vigencia y validez provienen de una ley con jerarquía superior que obliga imperativamente, por lo cual no pueden ser ignorados”*¹, estos principios son de carácter general, que están predestinados a servir en la aplicación e interpretación de las normas tributarias para impedir resultados contrarios a derecho, puesto que ofrecen un mecanismo de defensa importante a los contribuyentes frente a la Administración Tributaria y viceversa.

El autor Argentino Roberto Dromi en su obra *“El Procedimiento Administrativo”* define a los Principios Jurídicos así: *“Son especies de ideas pétreas inmodificables por la regulación formal, que explicitan el contenido del procedimiento. Por ello cualquier*

¹ Patiño Ledesma, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera Edición, Ecuador, Agosto 2004, Págs. 26, 27

transgresión en la regulación o aplicación procesal de los principios de referencia provoca, de suyo, una lesión jurídica grave...”.²

Como señala el autor la inobservancia o transgresión a cualquiera de los principios propios del derecho causará sin ninguna duda un daño irreparable al ordenamiento jurídico y al caso que será de nuestro análisis tributario.

1.1.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Art. 300 de la Constitución Política de la República del Ecuador, determina que *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”.

Así mismo el Art. 5 de la Codificación del Código Tributario establece *“que el Régimen Tributario se rige por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.*

² Dromi Roberto, El Procedimiento Administrativo, Ed. Ciudad Argentina, Argentina, 1999 Pág. 59

1.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El Art. 3 de la Codificación del Código Tributario establece que “*Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.*”

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

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

El Doctor Vicente Cevallos determina que “*El sentido de legalidad como fundamento del Derecho Tributario, se especifica por la presencia de la ley como fuente única de un tributo. No puede haber tributo sin previa Ley que lo haya establecido*”.³

El Principio de Legalidad tal y como lo determina nuestra Carta Fundamental establece que solo por iniciativa del poder ejecutivo y mediante ley sancionada por el poder legislativo se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, es decir, este principio garantiza la legalidad excluyendo la posibilidad de que el impuesto pueda ser contenido en un acto que no tenga la forma y el valor de ley, en consecuencia no hay tributo sin ley.⁴

³ Dr. Vicente Cevallos Delgado, Los Principios Fundamentales del Derecho Tributario, Revista de la Universidad Católica, Quito, Septiembre 1978, Pág. 96.

⁴ Constitución Política de la República del Ecuador Art. 301

El autor Horacio A. García Belsunce en la obra “*Temas de Derecho Tributario*” habla sobre las Garantías Constitucionales del Contribuyente y establece que la garantía de legalidad o principio de legalidad “*se expresa en el aforismo nullum tributum sine lege (no hay tributo sin ley), y constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica*”.⁵ (El resaltado es nuestro).

Este principio implica que la ley establece las atribuciones y potestades de la Administración, ya que ésta solo puede proceder hasta donde la ley se lo permita, y todas sus actuaciones deben estar legitimadas y previstas en la ley.

Patiño Ledesma determina que “*La legalidad implica que todos los elementos tanto objetivos como subjetivos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos, es decir, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la administración tributaria estarán sometidos imprescindiblemente a normas legales*”.⁶

El Art. 4 de la Codificación del Código Tributario establece que “*Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse...*”. Además de lo estipulado en el

⁵ Horacio A. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, Ed. ABELEDO-PERROT S.A, Lavalle 1280 y 1328, Buenos Aires, Argentina, Págs. 78, 79.

⁶ Patiño Ledesma, Rodrigo, *Óp. cit.*, Págs. 24, 25

Código Tributario, las leyes tributarias también determinan todas las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes, es decir, todos estos están sometidos en forma estricta e imprescindible al principio de legalidad.

1.1.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Patiño Ledesma determina que *“Las leyes tributarias deben ser generales y abstractas que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, ello constituye condición esencial, para evitar que las cargas tributarias tengan carácter discriminatorio...La generalidad determina que, cualquier persona cuya situación coincida con los elementos contenidos en el hecho generador señalado en la norma, debe ser sujeto pasivo del impuesto”*.⁷

El principio de generalidad determina que las leyes tributarias tienen que ser universales y abstractas, esto quiere decir que no pueden referirse a determinadas personas o grupos de personas.

Para el Dr. Vicente Cevallos Delgado este principio significa *“que todos los ciudadanos están obligados por igual a hacer frente al pago de las cargas tributarias que la ley*

⁷ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 27

*establezca, y a realizar su pago..., deben pagar tributos los que tengan la capacidad económica y contributiva establecida en la Ley. Esto significa que nadie queda fuera del ámbito del tributo y de su pago, si ese alguien tiene capacidad contributiva”.*⁸

Por lo tanto la generalidad implica que los tributos tienen que ser pagados por todos los ciudadanos, sean estos nacionales o extranjeros, en los que por su actividad se haya producido el hecho generador, naciendo así la obligación tributaria, este precepto se da sin importar la condición económica o social del contribuyente.

1.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD.

El régimen tributario se rige a sí mismo por el principio de equidad.⁹

Patiño Ledesma en su obra “*El Sistema Tributario Ecuatoriano*” determina que “*la igualdad entendida en el sentido que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, concepto que no se aplica exclusivamente al plano individual, sino que se extiende a la base de las cargas que se imponen; Igualdad que no debe ser concebida en el sentido cuantitativo, puesto que no implica que todos deberían aportar una misma cantidad de*

⁸ Dr. Vicente Cevallos Delgado, Óp. cit., Págs. 92, 93.

⁹ Constitución Política del Ecuador, Art. 300

*dinero, porque con ello se estaría generando las mayores injusticias, sino como el fundamento legal de instaurar iguales cargas a quienes se encuentran en análogas situaciones económicas, posibilitando el establecimiento de categorías, que no son arbitrarias, ni producidas para generar discriminación por razones de circunstancias o condiciones de las personas”.*¹⁰

El Dr. García Belsunce define a la igualdad y establece que: *“La igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemáticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias”.*¹¹

De acuerdo a este principio las obligaciones tributarias deben ser iguales para todos, es decir, que no se pueden conceder beneficios, exenciones ni tampoco imponerse gravámenes por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política, origen social, posición económica, o lugar de nacimiento, ya que todos somos iguales ante la ley y por lo tanto debemos tributar, todos y cada uno de nosotros en las mismas condiciones establecidas, con el fin de que podamos exigir nuestros derechos y cumplir con las obligaciones de aporte económico para la subsistencia del Estado.

Vale la pena realizar una distinción entre el principio de generalidad e igualdad, debido a que comúnmente estos conceptos suelen crear confusiones:

¹⁰ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 27

¹¹ Dr. Vicente Cevallos Delgado, Óp. cit., Pág. 89

- Generalidad.- Se dice que una ley es general cuando se aplica sin excepción alguna a todas las personas que se encuentren inmersas en los preceptos jurídicos que estas establezcan, es decir, las leyes están dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos.
- Igualdad.- Es cuando debe aplicarse a todos sin distinción alguna sea por su condición económica, política, social o cultural, es decir, que todas las personas se encuentran bajo la potestad del Estado.

1.1.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El autor Patiño Ledesma establece que *“La proporcionalidad obliga a que la imposición se establezca como medida apropiada de la capacidad de pago de los ciudadanos, lo que significa que la fracción del impuesto a pagarse aumenta en proporción que aumenta el ingreso, todo régimen tributario debe basarse en esta consideración...la proporcionalidad es fundamental dentro del sistema tributario, porque hace efectivo un concepto que es parte de la vida social: la solidaridad; Y en ese sentido la ley debe incidir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos, como único medio, para posibilitar en nuestras comunidades, un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza”*.¹²

¹² Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 28

En virtud a este principio, el ordenamiento tributario tiene que basarse en la capacidad económica o contributiva de los sujetos pasivos, se relaciona con el supuesto “del que más tiene más paga”, ya que no sería justo que una persona que no genera grandes ingresos en el año tenga que pagar los mismos valores, referentes a los tributos, que otra persona natural o jurídica que si lo hace, y se estaría irrumpiendo con el concepto de solidaridad del más grande hacia el más pequeño, puesto que por medio de estas grandes contribuciones se suple la contribución de algunas personas que por su capacidad económica inferior o limitada no pueden contribuir más.

Para el Dr. Vicente Cevallos Delgado, *“El principio de proporcionalidad resulta ser un verdadero método de aplicación del quantum del tributo, diríase también que es un procedimiento que toma como dato referencial la presencia de la riqueza sujeta a impuesto, conlleva a establecer la cuantía del tributo a la que esa riqueza se sujeta, esa actividad, ese servicio, etc. Es un método de cuantificación, de medida del adeudo tributario”*.¹³

Con el principio de proporcionalidad se está dando cumplimiento a los principios de igualdad y generalidad, pero en la justa medida de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, puesto que simplemente esta tributando lo que le corresponde.

El autor Patiño Ledesma en su definición sobre el principio de proporcionalidad citado con anterioridad nos da la clave del mismo cuando nos indica que la proporcionalidad es

¹³ Dr. Vicente Cevallos Delgado, Óp. cit., Pág. 95

establecida a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y al monto de los ingresos generados por este, concluyendo así que la proporcionalidad se aplica en el caso del impuesto a la renta, que es un impuesto directo que se genera mediante la determinación de la obligación tributaria de acuerdo a los ingresos anuales percibidos por el sujeto pasivo, puesto que al hablar de impuestos indirectos tales como el IVA, no existe proporcionalidad, ya que son generales y se aplica un porcentaje específico que deberá ser cubierto por todos los ciudadanos consumidores de diferentes servicios y productos.

1.1.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

El Art. 311 de la Codificación del Código Tributario determina que: *“Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.*

El Art. 11 de la Codificación del Código Tributario establece que *“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.*

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores”.

1.2 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Código Tributario determina en su Art. 67 que *“La Administración Tributaria implica el ejercicio de las siguientes funciones: la reglamentaria y 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”*.

El Estado atribuye ciertas funciones y facultades a un conjunto de órganos para intervenir y hacer efectiva la gestión en materia tributaria, estos órganos tienen la potestad de reglamentar leyes, determinar la existencia de la obligación tributaria, el sujeto de la obligación, el monto del tributo que debe pagar el contribuyente, recaudar los tributos, así como también resolver los reclamos, recursos, consultas o peticiones presentados por los interesados o afectados por un acto de la Administración, en uso de sus derechos.

1.2.1 FACULTAD REGLAMENTARIA

El numeral 13 del Art. 147 de la Constitución Política del Ecuador determina que una de las atribuciones y deberes del Presidente de la República es *“Expedir los*

reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.

De igual manera el Art. 7 de la Codificación del Código Tributario, establece que *“la Facultad reglamentaria sólo le compete al Presidente de la República, puesto que le corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.*

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

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

Patiño Ledesma expresa que *“En general, 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”.*¹⁴

En conclusión la Facultad Reglamentaria se la atribuye en primer lugar al Presidente de la República, que es el único que puede dictar reglamentos de aplicación, mediante decreto ejecutivo, en este caso esta facultad es privativa, ya que solo le compete al Presidente de la República ejercerla, en segundo lugar el Director del Servicio de Rentas Internas, y el Gerente General de Corporación Aduanera Ecuatoriana en sus respectivos ámbitos, pueden dictar resoluciones o circulares que sean de aplicación general de la ley y obligatorio a todos los contribuyentes y, en tercer lugar tenemos a los consejos Provinciales y las Municipalidades que ejercen esta facultad dictando ordenanzas.

1.2.2 FACULTAD DETERMINADORA.

El Código Tributario en su Art. 68 define a la determinación Tributaria como “*el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*”

¹⁴ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 218

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

El Art. 87 del mismo cuerpo legal establece un concepto más amplio, puesto que también involucra al sujeto pasivo en la determinación tributaria, y lo define así: *“La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.*

Giuliani Fonrouge nos dice que la determinación Tributaria *“consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, y el alcance constitutivo de la obligación”.*¹⁵

Según Villegas, la determinación Tributaria *“es el procedimiento integrado por un acto o conjunto de actos dirigidos a verificar, en cada caso particular, si existe una*

¹⁵ Giuliani Fonrouge Carlos, Derecho Financiero Vol. I, Buenos Aires Argentina, Ed. Depalma, 1965, pág. 481

deuda tributaria, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cual es el importe de la deuda.”¹⁶

En concordancia con los conceptos anteriormente citados podemos decir que la determinación tributaria puede ser emanada tanto por el contribuyente, mediante su correspondiente declaración, como por la Administración Tributaria, o de manera conjunta, y de esta forma establecer los sujetos, el hecho generador de la obligación tributaria, su base imponible y la cuantía del tributo.

1.2.3 FACULTAD RESOLUTIVA.

Rodrigo Patiño Ledesma sostiene que la Facultad Resolutiva *“Implica el ejercicio de la Potestad de los Funcionarios, que conforme al ordenamiento jurídico, para conocer, tramitar y resolver, independientemente de su función e interés administrativo, sobre una acción planteada por un contribuyente, en contra de los actos emanados en la esfera de su gestión. La facultad esta relacionada con el hecho de decidir validamente dentro del ámbito administrativo”*.¹⁷

El Art. 69 de la Codificación del Código Tributario define a la facultad resolutiva, y establece que: *“Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto*

¹⁶ Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Buenos Aires Argentina, 1965, Pág. 275

¹⁷ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 238

de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria”.

Esto quiere decir que las autoridades de la Administración Tributaria tienen la obligación de contestar motivadamente y no guardar silencio frente a las peticiones presentadas por el contribuyente o sujeto pasivo, caso contrario se estaría violando uno de los derechos civiles garantizados en el Art 66 numeral 23 de nuestra carta fundamental, el cual establece “*el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas.*”

El Código Tributario establece en su Art. 103 los deberes sustanciales de la Administración Tributaria, y determina en su numeral quinto la obligación que tiene la Administración de expedir resoluciones motivadas en el tiempo que corresponda sobre las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración.

Podemos decir que la facultad resolutoria tiene dos partes, la primera es la parte considerativa, en la cual se examinan los fundamentos de hecho y de derecho, las pruebas aportadas por el peticionario, y los fundamentos en que se basa la administración para aceptar o no la solicitud, petición, reclamo o recurso presentado, y la segunda es la parte resolutoria, la cual contendrá la decisión que

ha tomado la autoridad, en la que consta la aceptación o negación, sea esta parcial o total de la solicitud, reclamo o recurso.

En conclusión la resolución que emite la autoridad administrativa es un acto de decisión contenido en un instrumento de carácter jurídico, razón por la que ésta debe ser motivada observando siempre el principio de legalidad, es decir, debe ser expedida por el funcionario competente, en la forma y en los plazos señalados en la ley.

1.2.4 FACULTAD SANCIONADORA.

El Art. 70 de la Codificación del Código Tributario, establece que *“En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley”*.

La administración Tributaria tiene la facultad de imponer multas, o sanciones cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación tributaria, estas multas o sanciones a las infracciones tributarias previstas en la ley, pueden ser impuestas en las resoluciones expedidas por la autoridad administrativa en la medida que la Ley determine.

1.2.5 FACULTAD RECAUDADORA.

La Codificación del Código Tributario establece en su Art. 71 que *“La recaudación de los Tributos se efectuara por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la Ley o el Reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la Ley establezca o que, permitida por ella instituya la Administración”*.

La Administración Tributaria está destinada para obtener los recursos económicos necesarios para cumplir con la consecución de los fines del Estado. Esta obtención de recursos se da mediante la recaudación de los tributos, intereses y multas, la recaudación se puede realizar en forma directa, es decir, la misma Administración se encarga de realizarla, o a través de terceros autorizados, como el caso de los agentes de retención o de percepción.

Para Rodrigo Patiño Ledesma dentro de la gestión tributaria, y desde el punto de vista de la finalidad del tributo, esta facultad constituye la mas importante puesto que *“es la culminación del proceso a través del cual se cumplen los siguientes presupuestos:*

1.- Se produce la efectiva adquisición de recursos por parte del Estado;

2.- Se cumplen a cabalidad los presupuestos que motivaron la creación del tributo;
y,

3.- Se hace posible que la carga tributaria materializada en cada contribuyente sea efectiva dentro del tiempo y bajo las condiciones de ley”.¹⁸

1.3 DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Art 103 de la Codificación del Código Tributario determina que son deberes sustanciales de la administración tributaria los siguientes:

“1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables;

2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice;

3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos;

¹⁸ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 238

- 4. Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción;*
- 5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración;*
- 6. Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella;*
- 7. Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes;*
- 8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;*
- 9. Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior;*
- 10. Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y,*
- 11. Los demás que la ley establezca”.*

CAPITULO II

PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

1. PROCESO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA

La ley establece mecanismos para evitar que la Administración Tributaria se propase en el ejercicio de las facultades que ésta le ha concedido. Estos medios o mecanismos ayudan a que los actos o resoluciones emitidos por la Administración

a los contribuyentes, y que les causa un perjuicio directo, puedan ser corregidos en beneficio de los sujetos pasivos.

Rodrigo Patiño Ledesma en su obra *“El Sistema Tributario Ecuatoriano”* establece que el procedimiento Administrativo *“constituye un instrumento de eficacia y control de los actos administrativos, que se produce por la intervención de los contribuyentes en defensa de sus derechos, cuando esos actos aparecen como violatorios de la ley, y a través de el se permite que obtengan en sede administrativa, sin necesidad de recurrir a la función judicial, la satisfacción de sus derechos o intereses legítimos, dando la oportunidad a la Administración a revocar su error”*.¹⁹

La vía administrativa consiste en presentar ante la autoridad de la Administración Tributaria, reclamos y recursos en contra de los actos o resoluciones emitidas por la misma Administración. Este procedimiento es administrativo y sus resoluciones pueden aceptar, sea esto total o parcialmente, o simplemente negar el reclamo o recurso presentado.

¹⁹ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Págs. 248, 249

2.1 RECLAMOS ADMINISTRATIVOS. (ANTE LA MISMA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA QUE EMITIO LOS ACTOS)

El Código Tributario en el inciso primero del Art. 115 dispone que *“Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación Tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emanó el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.”*

Reclamos administrativos son aquellos en los que el sujeto pasivo pone en conocimiento a la respectiva Administración Tributaria su disconformidad con un acto o resolución emitido por la misma Administración que afecta directamente a sus derechos, a fin de que el acto o resolución sean enmendados.

Gordillo establece que la Reclamación Administrativa *“es un medio administrativo de revisión de los actos administrativos, que tiene importancia intrínseca además de la formal de ser un antecedente temporal del juicio que después se inicie”*.²⁰

El autor ecuatoriano Washington Durango sostiene que *“toda persona natural o jurídica que se encuentre afectada por actos de la Administración Tributaria, sea*

²⁰ Gordillo Agustín, Procedimiento y Recursos Administrativos, Ed. Mocchi, Buenos Aires Argentina, pág. 489.

*en calidad de contribuyente, responsable o que de alguna manera se halle comprometida o interesada en dichas actuaciones, en el ejercicio del derecho universal de defensa tiene la facultad o acción de carácter administrativo, de acudir ante la misma administración, generalmente la autoridad de la que emana el acto, para reclamar y solicitar la reparación de sus derechos violados, o para las rectificaciones, que fueren del caso”.*²¹

Podemos decir que el concepto mencionado anteriormente es muy claro y concreto, ya que reúne en él varios principios doctrinales de la justicia administrativa, teniendo muy en cuenta el derecho de los administrados.

Rodrigo Patiño Ledesma determina que *“cuando el sujeto pasivo considere que el acto producido es ilegítimo y como tal atentatorio a su patrimonio, puede impugnarlo vía reclamo, que en síntesis no es mas que una acción dirigida ante la autoridad Tributaria competente, sea de la Administración Central, Seccional o de Excepción, impugnándolo”.*²²

A partir de las definiciones citadas podemos resumir que el Reclamo Administrativo dará inicio con la presentación del respectivo escrito impugnatorio ya sea al acto determinativo de obligación tributaria, a la verificación de una

²¹ Durango Washington, Legislación Tributaria Ecuatoriana, Quito, Ed. Universitaria, 1979, Pág. 200.

²² Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 249.

declaración, a la estimación de un oficio o a la liquidación emanada por la autoridad competente o la declaración realizada por el propio sujeto pasivo, sin dejar de tomar en cuenta y como observación muy importante el plazo establecido por la Ley para su respectiva presentación.

Una vez propuesto el reclamo inicia la vía administrativa que instaura la posibilidad de que la misma Administración analice y si es necesario repare los daños causados por sus actos o los errores del acto impugnado.

2.2. CLASES DE RECLAMOS ADMINISTRATIVOS

Los reclamos administrativos, como ya se menciono anteriormente son interpuestos por los sujetos pasivos cuando éstos se sienten afectados en todo o en parte por una de las consideraciones establecidas en el Art. 115 de la Codificación del Código Tributario, sin embargo dentro de las reclamaciones administrativas tributarias existen dos las cuales serán tratadas con mayor análisis dentro de este trabajo investigativo, debido a que las mismas son las más comunes, estas son:

2.2.1 PAGO INDEBIDO

La Codificación del Código Tributario en su Art. 122 establece: *“Pago Indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya*

nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.”

Para Washington Durango pago indebido “*es la acción que nace solo después de realizado un pago tributario, es el último y extremo recurso empleado por el contribuyente en la demanda de reparación de sus justos derechos o justa aplicación de las leyes tributarias*”.²³

En la investigación realizada para el desarrollo de este trabajo, obtuvimos información por parte de la Administración Tributaria Central, en la cual nos supieron indicar que las reclamaciones por pago indebido y pago en exceso son la gran mayoría de los trámites ingresados a esa administración, y que no siempre ocurren por falla de los sujetos pasivos sino también por errores sistemáticos e informáticos de la administración.

2.2.2 PAGO EN EXCESO

El Art. 123 de la Codificación del Código Tributario establece: “*Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva*

²³ Durango Washington, op. cit, Pag 340.

base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo.

Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.”.

De lo citado podemos concluir que existe diferencia entre el pago indebido y el pago en exceso ya que en el pago indebido no se genera obligación tributaria alguna para el sujeto pasivo, sin embargo éste realiza un pago, pero en el pago en exceso el debe cumplir con el pago por cuanto la obligación tributaria nace con la verificación del hecho generador, mas el pago no fue realizado en la medida adecuada, además hemos observado que la forma de presentar estas reclamaciones a la administración varían, en el caso del pago indebido debe ser presentado como un reclamo con los requisitos establecidos en el Art. 116 de la Codificación del Código Tributario, mientras que el pago en exceso se presenta a través de una solicitud ante el funcionario competente, el cual tendrá el plazo de seis meses para devolver los valores excesivamente pagados y si esto no es así

se adquiere el derecho a presentar un reclamo formal en las mismas condiciones establecidas en el cuerpo legal citado para el pago indebido.

2.3 IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

Hemos querido en este trabajo tratar el tema de la impugnación de los actos administrativos de determinación tributaria en un solo numeral por la importancia que los mismos tienen, y con el objeto de dar una fácil comprensión a estos actos empezaremos con sus definiciones legales:

Determinación.- La Codificación del Código Tributario en su Art. 87 establece: *“Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. (...)”*.

Sistemas de Determinación.- En el mismo cuerpo legal encontramos en el Art. 88, los tres sistemas de determinación existentes los mismos que son:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto.

Para el análisis que nos corresponde realizar tomaremos en cuenta el segundo sistema de determinación, es decir, la actuación de la administración.

Es procedente tomar en cuenta lo ya establecido en el numeral 2.1 de esta investigación, en cuanto se refiere a la presentación del Reclamo Administrativo, sin embargo no esta por demás establecer que el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en su Art. 65 reza: *“ACTO ADMINISTRATIVO.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa”*.

Una vez que ya tenemos los conceptos claros del tema ha tratar, es necesario entender que los actos de determinación, derivan del trabajo exhaustivo de la Administración Tributaria, la cual busca lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, e incrementar la recaudación de los tributos no pagados voluntariamente, es decir, a través de estos actos que pueden ser: las Actas de Determinación y Las Liquidaciones de Pago por Diferencias, se logra lo que en la practica se denomina recaudación forzosa.

La impugnación a estos actos es muy común debido a que muchas de las veces la materia prima de la Administración Tributaria esto es “la información”, bien sea proporcionada por terceras personas o por el propio sujeto, no es muy exacta por

cuanto el régimen tributario ecuatoriano aun no ha llegado a establecer una cultura de orden a todo lo que se refiere a tributos, sin embargo eso parece que poco a poco va cambiando a favor de todos los ciudadanos, entonces es claro que si una Administración no trabaja con buenas fuentes sus resultados traducidos en actos de determinación tributarios serán por parte de los sujetos afectados impugnables ya que en justicia se debe pagar lo realmente debido.

Adicionalmente debemos indicar que los reclamos en vía administrativa no son la única forma de impugnar un Acto o Resolución, por cuanto nuestra legislación establece otro procedimiento de impugnación a través de la vía judicial, para lo cual sin ahondar en el tema simplemente daremos un repaso del mismo.

El Art. 220 de la Codificación del Código Tributario determina las acciones de impugnación, y establece que: *“El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:*

1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;

2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por

instituciones del Estado, cuando sé persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;

3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;

4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;

5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;

6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;

7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,

8a. De las demás que se establezcan en la ley”.

La ley ecuatoriana dispone que las impugnaciones serán presentadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal ya que es el órgano competente para conocer y resolver estas acciones propuestas por los contribuyentes o interesados directos, es decir, que al Tribunal Fiscal le corresponde la potestad para conocer y resolver

las controversias que se originan entre las autoridades tributarias y los contribuyentes.

El Dr. Leonardo F. Andrade en su obra “Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano” habla sobre la impugnación y determina *“que corresponde al Tribunal Fiscal el ejercicio de la jurisdicción contencioso-tributaria, es decir, la potestad para conocer y resolver las controversias que se originen entre las distintas Autoridades Tributarias y contribuyentes, responsables o terceros, por resoluciones en las que se determinan obligaciones o sanciones de índole tributaria.”*²⁴

Según vimos el contribuyente tiene la opción facultativa de impugnar los actos o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria ante la misma administración, dándole así a esta la posibilidad de subsanar los errores en los que incurrió, o ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin necesidad de haber agotado la vía administrativa.

2.4 CONSULTA TRIBUTARIA.

El Art. 135 de la Codificación del Código Tributario establece: *“Quienes pueden consultar.- Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán*

²⁴ F. Andrade Leonardo, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano, Primera Edición, 2000 Quito Ecuador, Pág. 130

consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.”

La consulta tributaria es un procedimiento mediante el cual el contribuyente realiza una petición de información y asistencia sobre la aplicación, sentido o alcance de las normas tributarias a la Administración, para que ésta, de manera obligatoria, se pronuncie sobre la materia tributaria que afecta al contribuyente.

La obligación de contestar las consultas por parte de la Administración es uno de sus deberes sustanciales tipificados en el numeral 5 del Art. 103 de la Codificación del Código Tributario, el cual establece que la administración deberá: “Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración”; (El énfasis es nuestro).

Adicionalmente las consultas presentadas a la Administración Tributaria deben enmarcarse en hechos determinados y concretos, ya que estas “dudas tributarias” que se derivan de las actividades económicas que ejerce el contribuyente, podrán ser contestadas por parte de la Administración siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la ley.

Así lo establece Patiño Ledesma, el cual determina que “*la consulta tributaria procede sobre una situación particular, específica y objetiva, pues procura orientar al contribuyente sobre el modo de proceder respecto a las normas jurídicas que se vinculan con ese hecho en concreto, ya que la Ley, al regir abstractamente, a veces entra en conflicto con la realidad y requieren de explicación para su cabal cumplimiento*”²⁵.

Para finalizar con este Capítulo debemos conocer que las impugnaciones realizadas en vía administrativa deberán cumplir lo establecido en el Art. 119 de la Codificación del

²⁵ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 262.

Código Tributario el cual nos indica los requisitos para la presentación del reclamo y estos son:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

Y el plazo para resolver estas impugnaciones por parte de la Administración nos la indica el Art. 132 el cual expresa: *“Plazo para resolver.- Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos:*

1. Los previstos en el artículo 127, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos;

2. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131 en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y,

3. Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo.”.

En relación a la consulta el Art. 136 de la Codificación del Código Tributario nos brinda los requisitos para su presentación:

1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 119 de este Código;
2. Relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la administración formarse juicio exacto del caso consultado;
3. La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estime aplicables; y,
4. Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la administración tributaria.

Rige también para la consulta lo previsto en el artículo 120.

Además debemos conocer que las consultas ante la Administración Tributaria Central deben ser dirigidas ante la máxima autoridad debido a que esta facultad es indelegable según lo establecido en el numeral 4 del Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

El plazo para la absolución de las consultas planteadas lo establece el Art. 137 el cual dicta: *“Absolución de la consulta.- Las consultas, en el caso del inciso 1o. del artículo 135, se absolverán en la forma establecida en el artículo 81 y dentro del plazo de treinta días de formuladas.*

Respecto de las previstas en el inciso 2o. del mismo artículo 135 se atenderán en igual plazo, a menos que fuere necesario la expedición de reglamento o de disposiciones de aplicación general.”

CAPITULO III

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

3. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los recursos Administrativos son los medios jurídicos que le dan a los sujetos pasivos o contribuyentes la posibilidad de impugnar los actos o resoluciones emitidas por la Administración, para que esta última revise, revoque o reforme sus actos o resoluciones, de acuerdo al trámite aplicado y a los plazos determinados en la ley.

Roberto Dromi determina “*que por medio de los recursos administrativos se promueve el control de la legitimidad (legalidad y oportunidad) 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*²⁶.

Enrique Sayagues Laso, define a los recursos administrativos *“como los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque”*.²⁷

El autor Patiño Ledesma establece que los recursos Administrativos *“se constituyen en medios concedidos por la ley para la impugnación de las Resoluciones administrativas que permiten a los interesados someter los asuntos resueltos, en la misma vía, sea ante el órgano del que emana el acto, (Reposición) o ante otro diverso grado jerárquico (Revisión) para que corrijan o subsanen los errores o vicios de fondo o de forma que tuviere el acto recurrido”*.²⁸

De los conceptos citados anteriormente, podemos decir que explican claramente la finalidad de los recursos, que en conclusión dan la oportunidad tanto al contribuyente para que pueda ejercer sus derechos, impugnando los actos que le causaron un daño directo; como a la administración para que pueda resarcir, modificar, o revocar sus errores.

²⁶ Dromi Roberto, Derecho Administrativo, Ed. Ciudad Argentina, 2004 Buenos Aires Argentina, Pág. 1209

²⁷ Sayagues Lasso Enrique, Tratado de derecho Administrativo, Tomo I, Ed. Graficas Barreiro y Ramos, Montevideo Uruguay, Pag. 471.

²⁸ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 255.

A continuación hablaremos de dos recursos, el primero ya derogado y el segundo que todavía esta en vigencia pero que es facultativo de la administración.

3.1 RECURSO DE REPOSICIÓN.

El Recurso de Reposición era un recurso que se ejercitaba en vía gubernativa (*La vía gubernativa se constituye en un mecanismo, que muchas veces es sustituto del judicial, en la medida en que contribuye a satisfacer plenamente la pretensión del interesado y, además, es una institución que garantiza su derecho de defensa en cuanto le permite impugnar la decisión administrativa, a través de los recursos de ley*)²⁹ con el fin de impugnar los actos administrativos que lesionaban los derechos de los afectados. Este recurso se interponía ante el mismo funcionario que había expedido el acto administrativo.

La Codificación del Código Tributario por otra parte señalaba que “*podrán interponer el Recurso de Reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se estime afectado por una resolución de la Administración Tributaria de única o ultima instancia, o por un acto de tramite que impida su prosecución*”.³⁰

A continuación vamos a citar algunos conceptos de diferentes autores que definen al Recurso de Reposición.

²⁹ http://www.secretariasenado.gov.co/leyes/SC060_96.HTM

³⁰ Código Tributario Ecuatoriano, Art. 134, inciso 1ero. Derogado por el literal b) del Art. 1 de la Ley 99 24, R.O. 181 S, 30 IV 99.

Héctor Escola establece que el Recurso de Reposición “es aquel recurso administrativo que se plantea ante el mismo órgano que dictó el acto que se recurre, para que aquel, por contrario a imperio, y en caso de que lo considere procedente, lo revoque, lo reforme o sustituya por otro distinto, sobre la base de las impugnaciones efectuadas por el recurrente y las demás constancias que resulten de lo actuado.”³¹

Patiño Ledesma expresa que el Recurso de Reposición “Constituye un medio de impugnación que se plantea ante la misma autoridad que dictó la resolución administrativa, es una facultad, que concede la ley al titular de un derecho subjetivo que habiéndolo reclamado, no ha sido atendido en su pretensión. El recurso puede ser propuesto también por los que tengan interés directo o se crean afectados por la resolución de única y definitiva instancia o por un acto de trámite que impida su prosecución: y pretende, la corrección del acto resolutorio, ya sea revocándolo, sustituyéndolo o modificándolo.”³²

Todos los conceptos antes mencionados llegan a la misma conclusión sobre el Recurso de Reposición, era el medio impugnatorio, mediante el cual el contribuyente recurría, ante el mismo órgano que dictó el acto, sobre un daño producido por un acto de la administración. Este recurso no solo favorecía al contribuyente, sino también a la Administración, puesto que le permitía, revocar, modificar o sustituir los actos o resoluciones emitidas por otros distintos.

³¹ Escola Héctor Jorge, Tratado General de Procedimiento Administrativo, Ed. Depalma, Bueno Aires Argentina, Pág. 304.

³² Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 256.

A continuación vamos a establecer la diferencia entre Recurso de Reposición con Reclamo Administrativo, puesto que sus conceptos dan la impresión de similitud, pero si bien es cierto que los dos son interpuestos ante la misma autoridad que emitió el acto, los dos tienen variantes en las causales para poder presentarlos, ya que en el Recurso de Reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tuvieren un interés directo podían recurrir en primer lugar cuando se sintieran afectados por una resolución de la Administración Tributaria de única o última instancia, y en segundo lugar por un acto de trámite que impida su prosecución; en la Reclamación el sujeto pasivo puede presentar su reclamo cuando este se cree afectado por un acto determinativo de obligación tributaria, por la verificación de una declaración, o por la estimación de un oficio o liquidación.

3.1.1 VACIO LEGAL QUE PRODUJO LA ELIMINACIÓN DE ESTE RECURSO.

Los artículos 134 al 138 del Código Tributario referentes al Recurso de Reposición, fueron derogados mediante Decreto Ejecutivo por la Ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, promulgada en el suplemento del Registro Oficial número 181 del 30 de abril de 1999.

El Ab. Rafael Brigante Guerra en su obra “La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario” determina los objetivos y propósitos por los

cuales la Ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas suprimió el recurso de Reposición, y brevemente examina los antecedentes expuestos por el Legislador, concluyendo que los objetivos por los que la Ley 99-24 fue expedida, son los siguientes:

- 1) *Eliminación de "escudos fiscales";*
- 2) Reestructurar el sistema tributario para que los ciudadanos de mayor capacidad contributiva aporten parte de su riqueza y coadyuven al financiamiento del Estado;
- 3) *Ajustar la tributación a los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y generalidad;*
- 4) *Eliminar exenciones del impuesto a la renta o arancelarias, y casos de tarifa cero del IVA que se consideran excesivos, innecesarios o injustificados;*
- 5) *Dar a la administración tributaria la potestad de clausurar locales;*
- 6) *Imponer penas de prisión a los evasores de impuestos;*
- 7) *Racionalizar el gasto público y el manejo de ingresos, para imponer una política de austeridad y disciplina fiscal.*³³

Cabe establecer que ninguno de los objetivos señalados anteriormente justifica la eliminación o derogación del Recurso de Reposición. *“Cabría preguntarse entonces si dicha reforma es jurídicamente legítima, por no guardar consecuencia con la motivación*

³³ Brigante Guerra, Rafael, La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario, Pág. 279, Revista Judicial, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57

*del acto legislativo, o aun por una razón más grave: que los considerandos de la Ley no revelen los auténticos propósitos de su expedición”.*³⁴

Al haber ya establecido las razones por las que fue derogado el Recurso de Reposición, pasaremos a analizar el vacío legal que provoco la eliminación de este Recurso.

En primer lugar vamos a destacar la finalidad del Recurso de Reposición, que era la de impugnar los actos o resoluciones emitidos por la Administración, que causaban un daño directo al contribuyente, ante la misma autoridad de la que emano el acto, dándole a esta la posibilidad de revocar, modificar o aclarar la decisión adoptada.

Cabe aclarar que no consideramos apropiada la eliminación del Recurso de Reposición, ya que éste además de ser un medio mas de impugnación para el contribuyente, su eficacia y rapidez ayudaban a que el conflicto generado se resolviera prontamente, sin la necesidad de que el contribuyente tuviera que recurrir ante las máximas autoridades de la Administración, o peor aun ante el Tribunal Distrital de Fiscal.

Otro de los vacíos que generó la derogación de este recurso, es la posibilidad que tenía el contribuyente de presentar ante el mismo órgano del que emanó el acto, y

³⁴ Brigante Guerra, Rafael, óp. cit., Pág. 280

que afectó sus derechos, a diferencia del Recurso de Revisión que tiene que ser insinuado ante la máxima autoridad de la Administración.

Este Recurso también le daba la posibilidad a la Administración Tributaria de reparar los daños o consecuencias que acarreaban los distintos vicios en que incurrían sus actos, para que así la administración no tuviera que lidiar o involucrarse en procesos que le producían costos innecesarios, y le llevaban más tiempo del que le hubiera tomado la tramitación en sede administrativa.

Resulta obvio observar las razones por las que este recurso fue derogado, ya que no era considerado necesario por la administración, y ésta lo tomaba como un medio de dilatación del pago de las obligaciones del contribuyente; tenemos así el Art. 138 del Código Tributario derogado por la Ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, el cual establecía los efectos del recurso, determinando que: *“El Recurso de Reposición no es requisito previo para agotar la vía administrativa; pero interpuesto oportunamente, surtirá efectos suspensivos, y no podrá ejecutarse la resolución recurrida, ni deducirse acción contenciosa, mientras no se lo decida expresamente o se produzca denegación tácita...”*.

Claramente podemos darnos cuenta que este recurso le producía perjuicios a la Administración Tributaria, en cuanto a uno de sus fines principales, que es el de la recaudación de tributos, y mientras el contribuyente interpusiera el recurso de Reposición, y como ya vimos en el artículo citado anteriormente, se suspendía inmediatamente la acción de pago por parte del contribuyente, además debía

pagar la obligación tributaria solamente hasta que la administración emitiera una resolución, por lo que no le convenía a la administración retrasar mas el cobro de los tributos.

Al derogar este recurso limitaron las posibilidades de que el contribuyente tuviera un medio mas de impugnación, además vale la pena establecer que este Recurso era ordinario y facultativo del contribuyente, al contrario del Recurso de Revisión que como veremos mas adelante es extraordinario, potestativo y facultativo de la administración.

3.2 RECURSO DE REVISIÓN.

El Recurso de Revisión mejor llamado como Recurso Extraordinario de Revisión puede ser interpuesto por la misma Administración, de oficio, o insinuado por el contribuyente, interesado o directo afectado, ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Este recurso se da después de haberse visto afectados total o parcialmente los derechos del contribuyente por un acto firme o ejecutoriado emitido por la Administración.

Generalmente este recurso se presenta cuando los actos de la administración tributaria adolecen de errores de hecho o de derecho, cuando existen hechos que afectan su esencia, o los documentos o informaciones que sirvieron de base para la emisión del acto han sido declarados nulos o falsos en vía judicial; o, cuando el acto se ha dictado para el cometimiento de un delito.

Héctor Escola 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*”.³⁵

La Codificación del Código Tributario en su Artículo 143 define al Recurso de Revisión, establece los órganos competentes para conocerlo, y las causales para poder presentar este Recurso: “*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, en los siguientes casos:*

- 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;*
- 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;*
- 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los*

³⁵ Escola Héctor Jorge, Op. cit., Pág. 374

artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;

4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;

5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

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

La norma tributaria establece la competencia de las máximas autoridades para conocer el Recurso de Revisión, así como también la insinuación de éste por parte de los interesados y afectados directos de los actos de la administración que han causado ejecutoria, pero también habla de que en el recurso de Revisión la Administración Tributaria tiene la potestad facultativa extraordinaria y exclusiva de iniciarlo de oficio o no, es decir el contribuyente simplemente insinúa el recurso, y la administración de acuerdo a lo expuesto por el recurrente debe contestar motivadamente si es procedente o improcedente.

A partir de los conceptos expuestos anteriormente podemos agregar que para poder presentar el Recurso de Revisión previamente tiene que existir una resolución emitida por la administración en la que se vean afectados los derechos del contribuyente, en este acto firme o ejecutoriado deben existir evidentes errores de hecho o de derecho o una de las demás causales establecidas en el Art. 143 de la Codificación del Código Tributario, es decir, para interponer el recurso de revisión éste debe estar fundamentado en una de las causales establecidas.

Este Recurso puede ser interpuesto en primer lugar de oficio por la Administración Tributaria, ya que ésta tiene la potestad facultativa extraordinaria de hacerlo, y en segundo lugar puede ser insinuado por el contribuyente o interesado que se sienta afectado por el acto emitido por la Administración Tributaria, posteriormente a la presentación de este recurso, la Administración Tributaria requerirá un informe emitido por el departamento jurídico de la administración, el cual servirá de apoyo para decidir si el recurso insinuado por el contribuyente es procedente o improcedente. Es procedente en el caso de que el recurso sea debidamente fundamentado, y este enmarcado en las causales y plazos establecidos en la ley, e improcedente cuando no cumple con los requisitos establecidos en la norma legal, en este caso la Administración Tributaria debe motivar su decisión negativa, dicho esto el contribuyente simplemente insinúa y la administración impulsa el proceso, por lo que el contribuyente no tiene la facultad de seguir con el proceso en vía Administrativa.

A continuación vamos a mencionar una parte de una sentencia ecuatoriana, en la que se define claramente el concepto del Recurso de Revisión, y aporta otras características de este recurso extraordinario:

“TERCERO.-...Este recurso es bajo cualquier punto de vista que se lo examine, un recurso extraordinario, en el sentido de que es de excepción porque es privativo de la Administración Tributaria para, a su sola opción y discreción, rever sus propios actos que han causado ejecutoria, todo esto, bajo un sentido de control y fiscalización de legalidad de sus propios actos. Es verdad que esta opción revisoria de la Administración puede ser tomada de oficio, o sugerida por otras instituciones y aún 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, cosa que es jurídicamente inaceptable e incompatible con la naturaleza típica del recurso opcional y exclusivo de la administración, que el legislador quiso dar al recurso de

revisión, con el fin que hemos explicado, de constituirle en un verdadero sistema de fiscalización de legalidad de los actos administrativos ejecutoriados...”³⁶

Es así que este recurso es potestativo, facultativo, privativo y exclusivo de la administración tributaria, es decir esta tiene la opción y la decisión de iniciar de oficio este recurso para realizar el control de legalidad y reparar los resultados generados por sus actos ejecutoriados, razón por la que este es un recurso extraordinario y de excepción.

Evidentemente podemos decir que al ser insinuado este recurso por el sujeto pasivo o afectado directo de los actos emitidos por la Administración Tributaria y una vez que la Administración ha presentado informe favorable para su resolución este deja de ser privativo y facultativo solamente de la Administración.

En este punto cabe mencionar un medio impugnatorio que tiene la Administración para revocar por medio de la vía judicial los actos ilegítimos emitidos por ella, ya que se ve imposibilitada de revocarlos puesto que estos son inimpugnables y solo le compete al Tribunal Distrital de lo Fiscal hacerlo, este medio se denomina Acción de Lesividad.

El Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva en su Art. 97 define a la Lesividad y establece que: *“LESIVIDAD.- La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la*

³⁶ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 01 de febrero de 2001, Juicio de Impugnación Registro Oficial. No. 100 – 98.

declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente.

La lesividad deberá ser declarada mediante Decreto Ejecutivo cuando el acto ha sido expedido ya sea por Decreto Ejecutivo o Acuerdo Ministerial; en los otros casos, la lesividad será declarada mediante Resolución del Ministro competente.

La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad”.

Partiendo de lo anterior vamos a citar al autor ecuatoriano Pablo Tinajero Delgado, el cual en su obra la Acción de Lesividad determina, al igual que la norma rectora, que antes de que se genere la acción de lesividad la administración deberá declarar el acto como lesivo para el interés público y define a la misma como: *“La declaración de lesividad es un acto administrativo inimpugnable, que contiene la expresión de voluntad del órgano administrativo competente, mediante el cual se procura el retiro del mundo jurídico, de un acto cuyos efectos benefician a un particular (por lo que no tiene la disponibilidad de sus efectos), y que lesiona los interés públicos.”*³⁷

El mismo autor enuncia las razones del porque un acto es inimpugnable:

³⁷ Pablo Tinajero Delgado, La Acción de Lesividad, Biblioteca de Jurisprudencia, Volumen IV, Pontífice Universidad Católica del Ecuador, 1998 Quito Ecuador, Pág. 47

“a) Porque este es un pronunciamiento previo, que se limita a expresar el criterio de la administración, según el cual, el acto administrativo que se pretende retirar del mundo jurídico, es lesivo al interés público. Se trata, en consecuencia, de un acto de juicio, en cuanto a su contenido no hace sino expresar el criterio de la administración sobre el problema surgido, expresión que no produce sino el efecto interno que impone a los órganos de la misma administración, la obligación de hacer cuanto corresponda para llegar a ejercer la acción de lesividad ante el órgano jurisdiccional competente;

b) Por consiguiente, justamente lo que se va a discutir en la acción de lesividad, es precisamente ese criterio previo de la administración, sobre la existencia o no de la lesión en contra del interés público. Por ello, es improcedente pretender que se puede impugnar un acto, cuya esencia tiene que ser necesariamente conocida y juzgada por el órgano jurisdiccional competente, dentro de la acción de lesividad; y,

c) La inimpugnabilidad no quiere decir necesariamente que el acto sea válido, goza de esa presunción (como lo gozan todos los actos administrativos), pero no producirá otros efectos que el ya señalado: permitir a la administración concurrir ante el órgano jurisdiccional para discutir con el legítimo contradictor, el asunto de fondo, esto es, la presencia de la lesión del Derecho y del interés público, derivada del acto administrativo que la propia administración cuestiona.”³⁸

³⁸ Pablo Tinajero Delgado, *Óp. cit.*, Págs. 47, 48

En conclusión la Administración podrá declarar un acto emitido por ella misma como lesivo, cuando este acto genere derechos subjetivos a favor de un tercero, es decir, el acto beneficia a un grupo determinado de personas pero perjudica o no beneficia en lo mínimo a otras, es por esto que la Administración se ve en la obligación de declarar este acto como lesivo para el interés público, y le corresponde al Tribunal Distrital revisarlo y determinar la acción de lesividad en el acto para así poder revocarlo.

Cabe destacar breves diferencias entre esta acción con el recurso de revisión, y podríamos decir que en el recurso de revisión la Administración si esta facultada para revisar de oficio sus actos emitidos, y por consecuencia si los puede modificar o revocar, en cambio en la Acción de Lesividad la Administración se ve obligada a declarar la lesividad en sus actos, y posteriormente el Tribunal Distrital es el que decide si este acto declarado como lesivo genera un daño al interés público.

Otra diferencia que encontramos es que en la Acción de Lesividad el acto que se esta intentando revocar produce o es lesivo al interés público, y esta declaración de lesividad es expuesta únicamente por la Administración; en el recurso de revisión los efectos que causan los actos de la administración son directos, es decir causan un daño a una persona determinada, y este recurso puede ser presentado tanto por la Administración de oficio, como insinuado por el sujeto pasivo.

En el Recurso de Revisión no es necesario acudir ante la vía Judicial, puesto que los actos pueden ser revocados en vía Administrativa; en la Acción de Lesividad es necesario

que la Administración en primera instancia declare la lesividad de sus actos para que posteriormente sean revisados por el órgano judicial competente, el cual estimara si es prudente o no revocar el acto y establecerlo como lesivo para el interés público, mediante la Acción de Lesividad.

3.2.1 ¿PORQUE EL RECURSO DE REVISION ES UN RECURSO EXTRAORDINARIO?

En primer lugar cabe mencionar el concepto de Recurso Extraordinario, que según la enciclopedia jurídica OMEBA, *“El recurso extraordinario tiende a salvaguardar los derechos subjetivos fundados en ciertas normas supremas, mediante resguardo de la interpretación y de la aplicación que de esas normas se haga.*

Por él, las sentencias definitivas de los tribunales de cualquier fuero, federales o locales, que de algún modo contraríen o admitan la contradicción de lo establecido por la constitución, puedan ser llevados ante la Corte Suprema para que, en función del último intérprete, los examine y revise en medida en que la preservación del texto constitucional lo exija.

*Se trata, pues, de un recurso con el que sustancialmente se persigue un control de constitucionalidad de las normas y los actos de los Gobernantes”.*³⁹

Partiendo de este concepto, podemos decir que este Recurso es extraordinario y excepcional puesto que solo se lo puede interponer en virtud de alguna de las causales expresadas taxativamente por la ley, causales que son de interpretación estricta, estando

³⁹ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXIV, Ed. Driskill S.A., Buenos Aires Argentina 1979, Pág. 119.

prohibida su aplicación analógica y extensiva a otros supuestos no contemplados por el legislador, es decir el contenido de las causales establecidas en la ley no pueden ser interpretadas o consideradas subjetivamente.

El Recurso de Revisión es extraordinario ya que solo puede ser insinuado por el contribuyente o afectado directo cuando existe un acto firme o ejecutoriado emitido por la administración tributaria que afecte en parte o en la totalidad sus derechos, en este punto cabe mencionar el concepto de actos firmes y actos ejecutoriados.

El Art. 83 de la Codificación del Código Tributario establece que *“son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala”*.

El Art. 84 del mismo cuerpo legal mencionado anteriormente determina que: *“se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa”*.

Para establecer el plazo en el cual un Acto se vuelve firme o ejecutoriado de acuerdo a los artículos citados es necesario hacer una concordancia de los mismos de la siguiente manera:

- Art. 83 con Art. 115 de la Codificación del Código Tributario, de lo cual se deriva que el acto será firme si transcurridos 20 días a su notificación no se ha presentado reclamo alguno; y,
- Art. 84 con Art. 229 de la Codificación del Código Tributario, por cuanto desde que se derogó el recurso de reposición la Resolución emitida por la Administración en una reclamación de acuerdo al Art. 115 del cuerpo citado es Resolución de última instancia, es decir, el plazo para que un acto sea ejecutoriado será de 20 días contados desde el día siguiente al de su notificación si no se ha presentado impugnación al mismo.

Es así que el Recurso de Revisión es restrictivo para el contribuyente, puesto que éste último solo puede presentar el recurso en el caso de que los actos emitidos por la administración, hayan incurrido en una de las causales establecidas en la ley, además de lo anterior, el Recurso de Revisión se puede interponer siempre y cuando estos actos sean firmes y ejecutoriados, razón por la que el contribuyente tiene que esperar a que se cumplan todos estos supuestos para poder recurrir.

De lo expuesto en líneas anteriores podemos ver claramente por qué el Recurso de Revisión es extraordinario, pero brevemente y de manera concreta, para poder concluir con este tema, enunciaremos las razones que conllevan a que este recurso tenga este estatus.

1.- Es Facultativo de la Administración, y como ya hemos visto anteriormente, este es un derecho de la Administración, mas no del administrado, puesto que el contribuyente solo puede insinuar el recurso, y la administración tiene la potestad de admitir y seguir con el tramite, o rechazarlo y determinarlo improcedente.

2.- El contribuyente solo puede insinuar el recurso, siempre y cuando el acto de la Administración Tributaria haya incurrido en una de las causales taxativamente establecidas en la ley.

3.- Los actos o resoluciones emitidos por la administración deben ser actos en firme y ejecutoriados, para que el contribuyente pueda recurrir.

3.2.2 TRAMITE APLICADO EN EL RECURSO DE REVISION.

Como ya se ha mencionado a lo largo de este trabajo de titulación para poder presentar el Recurso de Revisión se deben dar ciertos supuestos que permitan al recurrente insinuarlo ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria, uno de ellos y pensamos el mas importante es el evidente error de hecho y de derecho en los actos emitidos por la administración, que causan un daño a los intereses de los afectados, adicionalmente el Recurso de Revisión se debe enmarcar en las causales que ya establecimos anteriormente, y que se encuentran estipuladas en la Codificación del Código Tributario.

A continuación vamos a hablar sobre el trámite que se aplica al recurso de revisión, requisitos y plazos establecidos en la Ley:

El Art. 144 de la Codificación del Código Tributario determina la tramitación del recurso y estipula que *“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”*.

El cuerpo legal establece que a partir del conocimiento de un evidente error de un acto emitido por la Administración, sea éste por insinuación del contribuyente afectado, o por la misma administración de oficio, esta última previamente pedirá al departamento Jurídico un informe en el que se compruebe o se desestime los fundamentos expuestos por el recurrente, es aquí donde se inicia la etapa sumaria que no podrá ser menor a cinco días y no mayor a veinte días, esta etapa se da en el caso de que se necesitare la presentación o actuación de pruebas, sean estas expuestas por el contribuyente o directo afectado o por la misma administración tributaria.

En el caso de que el Recurso de Revisión presentado se refiriese exclusivamente a errores de derecho, es decir que se hubiere infringido la ley o una norma expresa, la administración no iniciara la apertura de la etapa sumaria.

Posteriormente a la terminación de la etapa sumaria la autoridad administrativa correspondiente tiene el plazo de 90 días para emitir su resolución motivada, la cual puede confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto revisado.⁴⁰

La resolución emitida por la Administración Tributaria puede ser procedente e improcedente, es procedente cuando en el Recurso presentado se ha encontrado, que en el acto emitido por la Administración Tributaria, existen evidentes errores de hecho o de derecho o una de las demás causales establecidas en el Art. 143 de la Codificación del Código Tributario, y es improcedente en los siguientes casos:

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

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

3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre

⁴⁰ Codificación del Código Tributario, publicada suplemento Registro Oficial, 038, 14 de Junio del 2005, Art. 147

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”.⁴¹

Los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido la administración tributaria al emitir sus resoluciones, pueden ser rectificadas en cualquier tiempo dentro de los plazos de prescripción”.⁴²

“La resolución que se dicta en el recurso de revisión goza de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que no existe la posibilidad de presentar un nuevo recurso en la vía administrativa, quedando por tanto solamente la acción contencioso-tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal”.⁴³

3.2.3 PROBLEMÁTICA Y DISFUNCIONALIDAD DEL RECURSO DE REVISION, TERMINOS.

⁴¹ Codificación del Código Tributario, Ibídem Art. 147

⁴² Codificación del Código Tributario, Ibídem Art. 146

⁴³ Codificación del Código Tributario, Ibídem Art. 148

Una de las evidentes falencias que posee este Recurso, es su mala conceptualización, ya que si partimos del concepto general del Recurso de Revisión tenemos que es un recurso mediante el cual la administración tiene la facultad de resarcir los errores sobre sus resoluciones emitidas que causan daños directos al contribuyente, pero también tenemos en el mismo concepto que este Recurso es la Potestad Facultativa Extraordinaria de la Administración Tributaria para iniciar de oficio, o a insinuación de parte interesada la revisión de sus actos.

Al analizar un poco más la Potestad Facultativa de la Administración claramente podemos ver que este recurso es un derecho de la administración, mas no del administrado, puesto que este último, cuando presenta el recurso ante la Administración Tributaria, simplemente esta insinuando que hubo un error, sea este de hecho o de derecho, o unas de las causales establecidas en la ley, en el acto o resolución emitido por la Administración, para que esta última de acuerdo al trámite que ya se explicó anteriormente decida de acuerdo a lo presentado si el recurso es procedente e improcedente.

Una vez más encontramos otra problemática que posee este recurso y es el hecho de que éste deba ser interpuesto ante y resuelto por la misma Administración que emitió en primer lugar el acto o resolución que afecto directamente los derechos del recurrente, convirtiéndose así la Administración en Juez y parte del mismo. Es aquí donde la garantía que se pretende asegurar mediante la interposición del Recurso de Revisión, que es la de resarcir los actos o las resoluciones administrativas, se ve limitada por el hecho de ser la

propia Administración la que resuelve el recurso presentado sobre el litigio planteado y que irónicamente se deriva de un acto emitido por la misma Administración.

Por esta razón el contribuyente después de haber sido notificado con la resolución del recurso planteado; que en la mayoría de veces reafirma el acto inicial por el que se recurrió, éste deba acudir a otra instancia como la vía judicial, ya que agotó la vía administrativa, para que esta última considere la resolución emitida por la administración y dicte sentencia sobre la misma.

Además de lo expresado inicialmente podemos agregar otra disfunción que posee el Recurso de Revisión, y que ya habíamos tratado anteriormente pero que vale la pena señalar nuevamente, es su estatus de extraordinario puesto que al tener esta condición limita las posibilidades de que el contribuyente pueda presentar este recurso en cualquier momento y no solo por las causales y plazos establecidos en la Ley.

Al hablar de los términos determinados en el Código Tributario para poder presentar el Recurso de revisión por parte del contribuyente, así como también de los términos establecidos en el mismo cuerpo legal para que la administración responda el recurso presentado por el recurrente, tenemos que el Art. 146 de la Codificación del Código Tributario determina la improcedencia del recurso de revisión presentado por el contribuyente, y en sus numerales dos y tres indica los plazos para que éste último pueda presentarlo “...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, y 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...”

De lo anterior sabemos claramente que el contribuyente tiene plazos expresamente estipulados en la ley para poder presentar el Recurso de revisión, ahora bien, si pasamos a analizar los plazos que tiene la administración Tributaria para responder el recurso insinuado por el contribuyente, también establecidos en la ley, podemos ver que estos no son completamente claros ya que según el Art. 144 inciso primero de la Codificación del Código Tributario, *“si la autoridad competente tuviere conocimiento de que un acto o resolución expedido por ella ha incurrido en alguna de las causales del artículo 143 del Código Tributario, **previo informe del Departamento Jurídico, dispondrá la instauración de un 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”*.(la negrilla y el subrayado son nuestros).

La misma ley en su artículo 147 establece el plazo y contenido de la resolución emitida por la Administración, *“Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado”*.

De los artículos expresados, si bien es cierto que la ley le da un plazo para que la administración tributaria resuelva los recursos presentados, esta no estipula

claramente el tiempo en el que el informe del departamento jurídico, o abogado designado por la administración deba ser presentado para poder calificar el recurso y posteriormente seguir con el trámite, que en este caso sería la instauración de la etapa sumaria, puesto que solo establece que a partir del conocimiento de que un acto o resolución emitido por la Administración que ha mediado en algún error, previo informe del departamento jurídico, se iniciara e instaurara el expediente sumario; Quedando un vacío en el plazo para la presentación del informe jurídico mencionado, mismo que perjudica al Contribuyente o recurrente, por cuanto no se establece legalmente el tiempo máximo que deberá esperar para que su recurso sea atendido.

Lo más lógico sería que debería haber un plazo expresamente estipulado en la ley en el que se obligue al departamento jurídico a expedir su informe, requisito esencial para poder calificar el recurso, proseguir con la tramitación del mismo y resolverlo.

3.2.4 INDEFENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

En este punto analizaremos la indefensión del contribuyente frente a la Administración Tributaria en el Recurso de Revisión, es decir, con esto queremos hacer entender que nuestra investigación se centra en tal recurso debido a que la

defensa del contribuyente frente a actos determinativos se encuentra garantizada por la presentación de las Reclamaciones Administrativas contempladas en el Art. 115 y siguientes de la Codificación del Código Tributario.

Indefensión en el Recurso de Revisión.-

Empezaremos conceptualizando el término indefensión de acuerdo a lo que establece el Diccionario de la Real Academia de la Lengua que nos cita: Indefensión: *“Situación en que se coloca a quien se impide o se limita indebidamente la defensa de su derecho en un procedimiento administrativo o judicial.”*

La indefensión del contribuyente frente a la Administración Tributaria nace de la legislación tributaria actual, por cuanto el Recurso de Revisión ha sido entendido por el legislador como un recurso de potestad facultativa extraordinaria de iniciar de oficio, por la propia Administración y simplemente da al contribuyente la opción de insinuarlo frente a la Administración quedando esta en la facultad de aceptar o rechazar el mismo.

Ahora bien con motivo de profundizar aún más nuestro análisis es conveniente indicar que la falta incurrida por el legislador al no dar un derecho real al contribuyente en materia tributaria en calidad de recurrente al recurso de revisión contraviene las disposiciones generales del debido proceso, no así en materia penal en la cual acertadamente el legislador ha dado al reo el efectivo derecho de que sea revisada, a través de la presentación del recurso, la sentencia que ha afectado a sus intereses en este caso su libertad.

Al haber sido derogado todo lo correspondiente al Recurso de Reposición, eliminaron el único medio, en recursos, que era un derecho directo y potestativo del contribuyente, ya que a diferencia del Recurso de revisión, este no tenía tantos impedimentos y dificultades en su tramitación, resulta difícil pensar como el legislador limitó las posibilidades del contribuyente a un solo medio de impugnación en vía administrativa, y que ni siquiera es un derecho, propiamente dicho, del administrado.

Es importante establecer el por qué de la indefensión del contribuyente ante el recurso de revisión, la respuesta es clara, la misma ley en sus artículos referentes a este recurso, determina el concepto, las causales, y los plazos en los que se lo debe recurrir, pero también establece notoriamente la ventaja que tiene la administración sobre el contribuyente en el recurso de revisión, supuestamente este debería ser un medio por el cual las dos partes estarían en iguales condiciones de defensa, pero sería ilógico pensar que la administración cediera en un derecho que le corresponde, y que taxativamente se encuentra establecido en la ley. Es así que la posibilidad, que tiene el contribuyente de obtener resultados que satisfagan sus intereses, es muy limitada, puesto que la administración al tener que enmendar los errores que padecieron sus actos, estaría afirmando que no cumplió con sus obligaciones de emitir actos o resoluciones basados en derecho, es decir en la ley.

A pesar de que la Codificación del Código Tributario determina los plazos que tiene la Administración para contestar el recurso, y en el caso de que éste fuera admitido a trámite, el contribuyente no tendrá una respuesta en el tiempo

estimado, puesto, que la ley no estipula específicamente el plazo en el que el departamento jurídico deba presentar el informe, que es de fundamental importancia para que el trámite del recurso inicie, y aunque ya hemos tratado este tema, es trascendental, ya que el contribuyente no podrá dar inicio a impugnaciones por otra vía, hasta que no se haya emitido una resolución del recurso por parte de la administración, es aquí donde el contribuyente queda a la espera de una respuesta incierta, que podrá, si realmente existieron errores en el acto emitido, modificarlos y resarcir los daños producidos por éste.

Aunque no estamos tratando de comparar al recurso de reposición con el de revisión, sino de establecer la indefensión del contribuyente frente a la administración, pensamos que es fundamental plantearnos la interrogante del porque es obligatorio que el contribuyente deba proseguir con la obligación de pago del tributo establecido por la administración, que a diferencia del de reposición, este suspendía la acción de cobro. Aquí se puede ver claramente la indefensión del contribuyente referente a este tema, ya que a criterio del contribuyente, el valor determinado por la administración, no fue establecido legalmente, razón por la que interpuso el recurso de revisión, en este punto el contribuyente se ve obligado a cancelar los valores impuestos, y a pesar de que la ley establece que en el caso de que sus actos hubieren establecido tributos que no le competían al contribuyente, serán reembolsados íntegramente, pero esto no repara el daño o la inestabilidad económica que le produjo el pago de los tributos que no le correspondían en un principio.

3.2.5 POSIBLES MEJORAS PARA UNA APLICACIÓN EFECTIVA Y ADECUADA DEL RECURSO DE REVISIÓN.

En primer lugar debemos considerar el realizar varias correcciones en la Legislación Tributaria actual, dichos cambios deben ser globales y no parciales, es decir, con una reforma no podemos remediar lo que en la actualidad nos esta complicando sino que estos cambios deben en realidad sustanciar y preveer futuras acciones posibles dentro del tan complicado marco tributario.

Centrándonos en el recurso de revisión consideramos que es necesaria la reforma al Código Tributario mediante la cual se establezca que los recurrentes en el recurso de revisión serán el sujeto pasivo que se vea afectado directamente por una resolución ejecutoriada o un acto firme de determinación siempre y cuando pruebe su calidad de afectado y la administración de la cual emano el acto o resolución firme o ejecutoriada respectivamente que se requiera revisar.

Con esta apreciación no solo daremos un derecho al sujeto pasivo sino que también logramos que la administración tributaria no sea juez y parte en la consecución de estos recursos ya que esta al tener su facultad potestativa abusa de la extensión de la norma y en consecuencia y a conveniencia deja un centenar de insinuaciones propuestas por sujetos afectados como vulgarmente se dice al olvido.

Cuando en el párrafo anterior hemos citado que la Administración no sea juez y parte hemos visto más allá y de sobremanera la necesaria creación de un órgano estatal que ejecute el proceso de revisión ya que es ahí cuando nosotros como sujetos pasivos de impuestos tendremos la confianza necesaria para acudir a una administración tributaria con los más altos estándares de calidad debido a que sobre ella se ha creado un verdadero organismo de control de sus procesos fiscales y no solo de sus procesos meramente administrativos como en la actualidad lo hace contraloría.

Dicho organismo al cual para este efecto lo llamaremos Comité de Control Tributario, consideramos que necesariamente sea parte de la función ejecutiva del estado, con el fin de que los recursos planteados sean resueltos en la misma vía en la que fueron creados, y de esta forma no privar al sujeto de derechos su defensa en contra de actos administrativos por medio de la vía judicial a través del Tribunal Contencioso Fiscal.

Estas consideraciones que hemos citado son indudablemente necesarias para garantizar los derechos del sujeto pasivo, ya que en la práctica nos hemos visto varias veces con un limitante marco jurídico en relación al recurso de revisión y a consecuencia de esta limitación el Tribunal Contencioso Fiscal y Las Salas Especializadas de la Corte Suprema en estricto apego a la interpretación de las leyes tomando su sentido literal nos establecen que al ser el recurso de revisión una facultada potestativa de la administración no cabe el plazo de resolución de 120 días fijados por la ley para otros procesos, por lo tanto la administración

tributaria no ha incurrido en silencio administrativo ya que como lo hemos dicho varias veces estas provienen de simples insinuaciones por los sujetos pasivos.

Analicemos el sentido acertado del legislador de otorgar a las administraciones el plazo máximo de respuesta a los reclamos planteados con la Ley de Modernización del Estado, es sin duda en respuesta a los principios jurídicos establecidos y en especial al de celeridad en los procesos, ya que como es sabido, antes se hablaba de la negación tacita que era un escudo para las tan conocidas burocracias administrativas las cuales que a pretexto de tener normas que no comprometían sus actuaciones dejaban los procesos sin respuesta oportuna.

Para finalizar consideramos que la creación de este órgano rector sobre las actuaciones fiscales administrativas dará cumplimiento al Pacto San José de Costa Rica, (convenio en el que Ecuador es signatario) el cual determina en su Art. 8 las Garantías Judiciales, y establece que: “1. *Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un **juez o tribunal competente, independiente e imparcial**, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter*”.(la negrilla y el subrayado son nuestros).⁴⁴

⁴⁴ Pacto San José de Costa Rica, Art. 8, <http://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/pactos/pact15737.htm>

CAPITULO IV

ANALISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA RESPECTO AL SILENCIO ADMINISTRATIVO

4. ANALISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA RESPECTO AL SILENCIO ADMINISTRATIVO.

4.1 SILENCIO ADMINISTRATIVO.

La aplicación del silencio Administrativo, es una garantía del administrado, puesto que este busca combatir las actuaciones omisivas de la Administración sobre las peticiones formuladas por el contribuyente.

4.1.1 CONCEPTO Y DOCTRINA.

En términos legales, y según el diccionario jurídico tenemos que el silencio Administrativo es la *“Omisión de respuesta por parte de la Administración a las peticiones o escritos presentados. El silencio de la Administración respecto de una petición ante ella interpuesto equivale a la negación de la misma (silencio negativo, que es la regla general) o a su aceptación y aprobación (silencio positivo)”*⁴⁵.

Patiño Ledesma habla sobre el Silencio Administrativo, y establece que *“el presupuesto fundamental para la existencia, validez y eficacia de los actos de decisión administrativa, es su manifestación formal, exterior y reglada, que implica que el pronunciamiento del funcionario competente frente a las peticiones, reclamos, recursos, o consultas, que el contribuyente haya planteado, debe expedirse por escrito y cumpliendo las formalidades señaladas...”*⁴⁶

Es así que partiendo de estos conceptos podemos decir que el silencio administrativo, no es más que la omisión de pronunciamiento por parte de la Administración, sobre las peticiones, reclamos y recursos presentados por el contribuyente.

⁴⁵ <http://www.lexjuridica.com/diccionario.php>

⁴⁶ Patiño Ledesma, Rodrigo, Óp. cit., Pág. 266.

Mario Rejtman Farah, por su parte, sostiene que el silencio Administrativo “*se trata de una ficción que la ley establece en beneficio del que inició el procedimiento para que el particular no tenga la necesidad de continuar a la espera de una decisión expresa y pueda continuar con las vías de impugnación que corresponda en el caso*”.⁴⁷

Así también, Gustavo Penagos, considera que “*...puede ocurrir que la Administración no responda, guarde silencio o responda extemporáneamente, situaciones que son arbitrarias, por cuanto toda persona tiene derecho a obtener respuesta oportuna...*”⁴⁸

Del concepto citado anteriormente, podemos destacar el “*derecho a obtener respuesta oportuna*”, el cual se vincula directamente con el “*Derecho de Petición*”, que en nuestra carta política se consagra en el Art. 66 numeral 23, estableciéndolo como “*el derecho de dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas,...y a recibir la atención o respuestas motivadas*”.

Dando énfasis al “Derecho de Petición”, tenemos que La Ley de Modernización del Estado, determina en su artículo 28 que “*Todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor a quince días, contados a partir de la fecha de su presentación, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto. En ningún órgano administrativo se suspenderá la tramitación ni se negará la expedición de una decisión sobre las peticiones o*

⁴⁷ Rejtman Farah, Mario, Impugnación Judicial de la Actividad Administrativa, Fondo Editorial de Derecho y Economía, La Ley S.A., Tucumán 1471, Buenos Aires Argentina, Pág. 83.

⁴⁸ Penagos Gustavo, El Silencio Administrativo, Ed. Doctrina y Ley LTDA. Santa Fe de Bogotá 1997, D.C Colombia, Pág. 3.

reclamaciones presentadas por los administrados. En todos los casos vencidos el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobado o que la reclamación ha sido resuelta en favor del reclamante".

De las normas expresadas en líneas anteriores, podemos concluir que la petición, consulta, reclamo, o recurso presentado por el contribuyente ante la Administración Tributaria, debe ser contestado en los plazos que determina la ley, caso contrario se entenderá que estos han sido aprobados en beneficio del contribuyente por el silencio administrativo.

Es importante también establecer la obligación que tiene la administración de emitir resoluciones, es así como lo determina la Codificación del Código Tributario en su Art. 103 numeral 5, el cual trata sobre los deberes sustanciales de la Administración Tributaria, y estipula que la Administración deberá *“Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración”*.

Habiendo ya establecido el derecho de petición que tiene el contribuyente, para presentar las consultas, reclamos o recursos; y la obligación de la administración de emitir una resolución en los plazos establecidos por la ley en cada caso, podemos seguir con el análisis del Silencio Administrativo, que como ya habíamos dicho antes es la omisión de pronunciamiento por parte de la Administración, sobre una petición emitida por el contribuyente, cabe la pena destacar que en

nuestra legislación al Silencio Administrativo se lo entiende como aceptación tácita, la cual está expresamente estipulada en el Art. 104 de la Codificación del Código Tributario, que establece que se entenderá como aceptación tácita a *“la falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda”*.

El mismo cuerpo legal menciona nuevamente en su Art. 134 la Aceptación tácita, determinando que: *“En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno”*.

Una vez que ha vencido el plazo que tiene la Administración Tributaria para contestar las peticiones del contribuyente, este último podrá solicitar el Silencio Administrativo ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, así lo determina el Art. 220 numeral 4 de la Codificación del Código Tributario *“Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: 4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código”*.

El Efecto del Silencio Administrativo es establecido por la Ley, pero podrá ser reconocido por autoridad, es decir, el fin de presentar la impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, es que éste de fe de que la Administración no se ha pronunciado en el plazo que le concede la Ley para contestar las peticiones, reclamos o recursos, presentados por el sujeto pasivo.

Deben darse ciertos supuestos para que se configure el silencio administrativo, pero para nuestra perspectiva son los siguientes:

- 1.- La existencia de un acto o resolución emitido por la administración, que sea susceptible de impugnación.
- 2.- Que la petición presentada tenga un plazo establecido en la ley, para que la Administración se pronuncie con la resolución.
- 3.- La omisión de pronunciamiento por parte de la Administración, en el plazo que le permite la ley para emitir sus resoluciones.

Es así que habiéndose cumplido con estas condiciones el contribuyente podrá proseguir con el Trámite de impugnación que ya habíamos indicado anteriormente.

4.2 EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL RECURSO DE REVISION.

Es importante establecer desde un inicio que la ley no prevé la posibilidad de impugnar el silencio administrativo por la omisión de pronunciamiento por parte de la Administración en el Recurso de Revisión, por las razones que expondremos a continuación.

En primer lugar el Recurso de Revisión no es considerado como un verdadero recurso, puesto que como determina la Ley, el contribuyente simplemente presenta este recurso “insinuando” que hubo un error en el acto o resolución emitidos por la Administración, y éste se establece como una potestad facultativa de la Administración, por lo tanto en vía judicial al aceptar que la Administración Tributaria ha incurrido en Silencio Administrativo se estaría contrariando y violando los derechos de la Administración.

En segundo lugar el carácter de extraordinario que tiene el Recurso de Revisión no permite que la omisión de pronunciamiento por parte de la Administración, sea tomada como Silencio Administrativo, puesto que la revisión es una actividad de la Administración quien oficiosamente o por insinuación procede si el caso lo amerita, a revisar los actos administrativos firmes o ejecutoriados.

En tercer lugar la Codificación del Código Tributario establece en su Art. 132 el Plazo para resolver.- *“Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa”,* y el Art. 104 del mismo cuerpo legal determina que *“la falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación*

tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

El funcionario responsable será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada. ”

El Trámite del Recurso de Revisión es mayor a los 120 días establecidos en la ley, por lo que esta disposición no se puede aplicar a éste, ya que en la revisión no se toma en cuenta el plazo desde el día hábil a la presentación del recurso, sino desde que se emite el informe del departamento jurídico, el cual no tiene plazo, a partir de esto se instaura la etapa sumaria, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas, que no será mayor a 20 días, posteriormente la administración tiene el plazo de 90 días para contestar el recurso, razón por la que el silencio administrativo no puede recaer sobre el mismo.

Otra acotación que podríamos establecer es que el Recurso de Revisión tiene su propio plazo como ya habíamos indicado en líneas anteriores, por lo tanto no podríamos esperar que la falta de resolución por parte de la Administración sea vista como aceptación tácita y menos pensar que las sanciones establecidas en la Ley sean aplicadas al Recurso de Revisión, en síntesis no existe sanción expresa que condene la falta de pronunciamiento por parte de la autoridad tributaria en los plazos establecidos para este Recurso.

4.3 ANALISIS DE FALLOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SOBRE EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL RECURSO DE REVISION.

A continuación vamos a mencionar parte de fallos de la corte suprema de justicia sobre el silencio en el recurso de revisión, y trataremos de analizarlos de acuerdo a su contenido.

QUINTO.- “En cuanto a la reforma constante en el Registro Oficial de 10 de marzo de 1994 y conforme a la primera regla de interpretación de la ley, preceptuada por el artículo 18 del Código Civil, a no dudarlo, se refiere a peticiones, reclamos o recursos de los contribuyentes, situación que no comporta el recurso de revisión, normado desde el artículo 139, al 144 del Código Tributario, toda vez, que no es de exclusividad del particular acogerse a el, sino que la Administración Tributaria, perfectamente, puede actuar de oficio, pues trata de implementar la legalidad en la tramitación administrativa tributaria, y en este sentido el fallo recurrido ha acogido tres sentencias de esta sala, conforme lo ordena obligatoriamente, el artículo 19 de la Ley de casación; ahora bien, en la reforma a la disposición final primera de la Ley No. 051 se enfoca un solo plazo específico, pero en el recurso de revisión existen diversos trámites como la petición de dictámenes o el establecimiento del

sumario y a no dudar, de aplicarse este plazo específico sería desde la fecha en que se cerró el sumario, pues solo allí se entra en realidad a estudiar la situación insinuada por el contribuyente o tramitada de oficio y debido a ello, sería el punto inicial para los 120 días, mas en el caso que se trata, la demanda es presentada antes del vencimiento de tal plazo de días hábiles para pronunciarse”⁴⁹

CUARTO.- “...siendo el recurso de revisión una facultad que la ley (Art. 139 Código Tributario) asigna a la administración para opcionalmente y de acuerdo a su arbitrio rever sus propios actos ejecutoriados cuando por razones de legalidad de los mismos lo estima necesario, no es ni constituye este un recurso del contribuyente o administrado, al cual tenga derecho para plantearlo y recabarlo de la administración y, no siendo así, mal puede, aun por un simple sentido de lógica elemental aplicarse al mismo el silencio administrativo positivo, cuando la administración no ha contestado dentro del término que la ley fija para el despacho de las solicitudes, pedimentos o recursos verdaderamente tales que se establecen como derechos del administrado o de terceros. Lo opcional o facultativo, por definición es anti ético de lo obligatorio y por tanto a nadie, menos a la administración se le puede obligar, bajo razonamiento alguno a ejercer una acción que la Ley le asigna como privativa y facultativa.”⁵⁰

⁴⁹ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 10 de abril del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 87 – 2001.

⁵⁰ Juicio de Impugnación de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 1 de febrero del 2001, Juicio de Impugnación Registro Oficial No. 100 – 98.

CUARTO.- “...Respecto del silencio administrativo positivo alegado, cabe recordar que esta Sala en repetidas oportunidades ha sentado el criterio que tratándose de revisión no opera el silencio, pues, no se trata de un verdadero recurso sino de una actividad de la administración quien oficiosamente, o por insinuación, procede si el caso lo amerita a revisar actos administrativos firmes o ejecutoriados”⁵¹.

QUINTO.- El Art. 21 de la Ley 051, publicada en el Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994 dice lo siguiente en su parte pertinente: “A partir del 10 de Enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver y atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días para pronunciarse”. El inciso segundo dispone que el silencio administrativo sea considerado como aceptación tacita. A fin de establecer si esta norma es aplicable a la revisión, es necesario analizar si se trata de un verdadero recurso y si es o no posible aplicar el mencionado plazo. Respecto de lo primero, en el considerando anterior queda demostrado que la revisión tiene una naturaleza particular y extraordinaria y que en estricto sentido no opera como recurso propuesto, sino a instancia de los interesados o de oficio, quedando a

⁵¹ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 04 de octubre del 2002, Juicio de Impugnación Registro Oficial No. 129 – 2001.

criterio de la autoridad competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes y ejecutoriadas. Respecto del plazo se debe entender a los artículos 140 y 143 del Código Tributario, disposiciones que ordenan la instrucción de un expediente sumario previo informe del Departamento Jurídico, sumario que concluirá a no menos ni mas de 20 días, concluido el cual dentro de noventa días, la autoridad competente, confirmara, invalidara, modificara o sustituirá al acto revisado. Nótese que el informe previo al sumario no se encuentra sujeto a plazo. Igualmente cabe señalar que sumados los plazos indicados exceden de 120 días. Las normas aludidas del Art. 21 de la ley 05 no se refieren a los plazos del recurso de revisión en forma expresa, ni por la forma en que recurren los mismos, puede entenderse que se han modificado tácitamente. Del análisis consignado en este considerando se concluye que ya por tratarse de una instancia ante la autoridad competente, y no propiamente de un recurso ya por lo extraordinario de la revisión, ya en fin por el modo como recurren los plazos, no es aplicable a la misma el plazo de ciento veinte días y la aceptación tacita del silencio de la administración previstos en la ley 05 Art. 21⁵²”.

Hemos citado las sentencias anteriores, porque creemos que éstas resumen todos los argumentos de hecho y de derecho generalmente utilizados por los Jueces para dictar sentencia sobre el silencio Administrativo en el Recurso de Revisión.

⁵² Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 12 de diciembre del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 58 – 2001.

Todos los fallos emitidos por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, llegan al mismo dictamen, el silencio administrativo no es aplicable al Recurso de Revisión. Si partimos del concepto general de silencio Administrativo, tenemos que este es la omisión de pronunciamiento por parte de la Administración, sobre una petición presentada por el contribuyente, esta omisión le da la facultad para que éste último impugne y solicite ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal el correspondiente silencio Administrativo.

El Código Tributario que rigió hasta el año de 1998 establecía que la “Denegación tacita” significaba que si no había una respuesta oportuna por parte de la administración sobre las peticiones presentadas por el contribuyente la Administración había rechazado su petición, pero actualmente la “denegación tacita” fue suplida por la “aceptación tacita”, con el fin de darle agilidad y celeridad a los procesos presentados ante la Administración Tributaria, ya que esta tiene el plazo de 120 días contados a partir del día siguiente hábil al de la presentación de la petición para contestar, es así que mediante este instrumento la ley prevé que el contribuyente reciba una respuesta oportuna en los plazos que determina la Ley.

En el caso del Recurso de Revisión, y como ya se lo ha establecido reiteradas veces el Tribunal Distrital de lo Fiscal, no opera el silencio Administrativo, por las siguientes razones:

- *“que no es de exclusividad del particular acogerse a el, sino que la Administración Tributaria, perfectamente, puede actuar de oficio”.*⁵³

Varias veces hemos tratado este tema en este trabajo, pero una vez mas podemos establecer que el Recurso de Revisión no es un derecho del administrado, sino de la administración, así lo determina la ley, la cual dispone que es potestativo y facultativo de la administración, por tanto es un derecho que tiene de iniciarlo de oficio, para resarcir o enmendar sus propios errores en los que incurrió sus actos.

- *“no es ni constituye este un recurso del contribuyente o administrado, al cual tenga derecho para plantearlo y recabarlo de la administración”.*⁵⁴

El Diccionario de la Real Academia Española contempla que la palabra Recurso en Derecho es *“la acción que concede la ley al interesado para reclamar contra las resoluciones, ora ante la autoridad que las dicto, ora ante alguna otra”*. Es así que partiendo de este concepto, mal haríamos el considerar a este recurso como un “recurso” propiamente dicho del contribuyente, puesto que el simplemente insinúa que hubo un error en los actos de la administración, y esta tiene la facultad de revisarlo opcionalmente y de acuerdo a su arbitrio.

- *“la revisión tiene una naturaleza particular y extraordinaria y que en estricto sentido no opera como recurso propuesto, sino a instancia de los interesados*

⁵³ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 10 de abril del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 87 – 2001.

⁵⁴ Juicio de Impugnación de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 1 de febrero del 2001, Juicio de Impugnación Registro Oficial No. 100 – 98.

*o de oficio, quedando a criterio de la autoridad competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes y ejecutoriadas”.*⁵⁵

La particularidad que caracteriza al Recurso de Revisión es su estatus de extraordinario, es decir solo por las causales intrínsecamente establecidas en la ley se podrá recurrir, adicionalmente es extraordinario por que solo puede ser recurrido en actos firmes o ejecutoriados, y finalmente es un derecho que tiene la administración de iniciar de oficio o a petición de parte interesada, por medio de su insinuación, quedando al arbitrio de la administración la procedencia o improcedencia del mismo.

- *“ya por tratarse de una instancia ante la autoridad competente, y no propiamente de un recurso ya por lo extraordinario de la revisión, ya en fin por el modo como recurren los plazos, no es aplicable a la misma el plazo de ciento veinte días y la aceptación tacita del silencio de la administración.”*⁵⁶

La Ley establece ciento veinte días para que la administración pueda contestar las peticiones hechas por los contribuyentes, pero en el caso del Recurso de Revisión, este tiene sus propios plazos, puesto que no se cuentan desde el día hábil siguiente al de la presentación, sino desde el día en que se emite el informe del departamento jurídico, el cual no tiene plazo, posteriormente se instaura la etapa sumaria, si el caso lo amerita, que será máximo de 20 días, teniendo así 90

⁵⁵ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 12 de diciembre del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 58 – 2001.

⁵⁶ Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 12 de diciembre del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 58 – 2001.

días mas para emitir resolución, al no tener plazo el departamento jurídico para emitir su informe claramente podemos ver que los plazos establecidos para el Recurso de Revisión superan los 120 días.

Podemos concluir este breve análisis que la impugnación del Silencio Administrativo en el Recurso de Revisión siempre tendrá, por cualquier argumento presentado por el contribuyente, la negativa en sentencia emitida por el Tribunal.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

CONCLUSIONES

- La Administración Tributaria se rige por los principios generales que tutelan al régimen Tributario, estos procuran la aplicación exacta de las disposiciones de la ley, en las actuaciones de la administración, para que ésta no actúe o presente resultados contrarios a derecho, ya que al ser estos principios establecidos en la constitución, obligatoriamente deben ser acogidos no solo por la norma tributaria, sino también por el órgano regulado por ésta que es La Administración Tributaria.
- La Administración Tributaria posee ciertas Facultades que la ley le otorga para hacer efectiva la gestión en materia Tributaria, estas facultades le dan potestades a la Administración como la de reglamentar leyes; determinar la obligación tributaria, por medio de la existencia del hecho generador; el sujeto pasivo; el monto del tributo; recaudar los tributos y; resolver los reclamos, recursos o peticiones presentados por los contribuyentes que se vean afectados por los actos emitidos por la Administración.

- Cuando la Administración se excede de las Facultades que la ley le ha otorgado, está puede llegar a causar un daño en los actos que emite al contribuyente, es por esta razón que se creó la impugnación de estos actos ante la misma administración, para que esta tenga la oportunidad de resarcir los errores en los que incurrieron sus actos.
- Los reclamos administrativos son un medio de impugnación que tiene el contribuyente, contra los actos o resoluciones emitidos por la Administración, con el fin de tutelar los intereses legítimos y los derechos subjetivos del contribuyente, tenemos como clases de reclamos a los establecidos en el Código Tributario, pero en este trabajo solo se trató sobre el pago indebido y pago en exceso. El pago indebido es un pago de tributos no establecido legalmente o cuando no ha nacido la respectiva obligación, y el pago en exceso es aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.
- Los Recursos administrativos, son de igual manera que los reclamos, medios impugnatorios que tiene el contribuyente sobre los actos emitidos por la Administración, estos recursos permiten que, el contribuyente

impugne en vía Administrativa el acto, y que la Administración lo revise y de acuerdo a ese análisis, lo confirme, modifique o revoque.

- La Reposición era un recurso que podía ser presentado por el contribuyente, ante la misma autoridad que emitió el acto. Este Recurso fue derogado mediante la ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, produciendo esto un vacío en la ley, ya que éste proporcionaba eficacia y rapidez en la solución de las controversias generadas entre el contribuyente y la administración, y evitaba que el contribuyente tuviera que recurrir ante las máximas autoridades de la Administración Tributaria, o peor aun ante el Tribunal Distrital de Fiscal.
- El Recurso de Revisión tiene varias acepciones que lo caracterizan, en primer lugar tenemos que es un recurso extraordinario, facultativo y potestativo de la Administración Tributaria, y esta puede iniciarlo de oficio o a petición de parte interesada, es extraordinario, puesto que solo puede ser recurrido por las causales y plazos taxativamente establecidos en la ley, adicionalmente cabe recalcar que este recurso es visto como un derecho que tiene la administración para enmendar sus actos, y no como un derecho del administrado. Pudimos establecer claramente la problemática del Recurso de Revisión, pero en breves rasgos estableceremos que la máxima disfuncionalidad que tiene este recurso, es su estatus de

extraordinario, a partir de este, se derivan impedimentos que hacen mas difícil la aplicación de este recurso por parte del contribuyente, dejándolo sin mas opciones que acudir a otra vía de justicia.

- El Silencio Administrativo es la omisión de pronunciación por parte de la Administración Tributaria sobre una petición presentada por el contribuyente, el silencio administrativo podrá ser reconocido por autoridad, es decir, el contribuyente impugna ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal que la omisión por parte de la administración ha operado en Silencio Administrativo, por lo tanto la finalidad de esta impugnación es dejar sin efecto el acto por el cual el contribuyente en un comienzo impugnó a la Administración.
- El Silencio administrativo no opera en el Recurso de Revisión, puesto que su naturaleza extraordinaria, impide que este sea tomado como cualquier medio de impugnación que tiene el contribuyente. En todos los fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia se ha reiterado la improcedencia del Silencio Administrativo en el Recurso de Revisión, puesto que el Recurso de Revisión no es un derecho del administrado, sino de la administración, además los plazos establecidos en la ley para que la administración conteste o emita sus resoluciones no pueden ser aplicados

al Recurso de Revisión, puesto que el tiempo que tiene la administración para contestar en el recurso de revisión supera los 120 días.

RECOMENDACIONES.

- Una de las recomendaciones que podríamos establecer, es la modificación de las normas legales referentes al Recurso de Revisión, puesto que, lo mas justo para las partes involucradas seria, contribuyente y administración, que estas estuvieran en las mismas condiciones de defensa en este recurso, y al ser explícitamente determinado en la ley como una potestad facultativa de la Administración, no le deja mas al contribuyente que atenerse a las decisiones que esta emita.
- Otra recomendación seria la de cambiar el estatus del Recurso de Revisión de extraordinario a común y ordinario, y así poder garantizar a este recurso como un medio idóneo de impugnación.

- Adicionalmente se deberá agregar un plazo al informe emitido por el Departamento Jurídico, que es requisito esencial para que la Administración pueda emitir su resolución, y así obtener pronunciamiento en el plazo estipulado por la ley, y no cuando éste crea prudente hacerlo.

- Finalmente se recomienda crear un órgano estatal que ejecute el proceso de revisión, el cual llamaremos Comité de Control Tributario, con el fin de que los recursos planteados sean resueltos en la misma vía en la fueron creados, obteniendo así resultados rápidos, eficaces, y sobretodo imparciales y ecuánimes.

BIBLIOGRAFÍA:

LEYES

- Constitución Política de la República del Ecuador
- Codificación Código Tributario, publicada suplemento Registro Oficial, 038, 14 de Junio del 2005.
- Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE)

DOCTRINA

- Patiño Ledesma, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera Edición, Ecuador, Agosto 2004.

- Dromi Roberto, El Procedimiento Administrativo, Ed. Ciudad Argentina, Argentina, 1999; Derecho Administrativo, Ed. Ciudad Argentina, 2004, Buenos Aires, Argentina.
- Dr. Vicente Cevallos Delgado, Los Principios Fundamentales del Derecho Tributario, Revista de la Universidad Católica, Quito, Septiembre 1978.
- Horacio A. García Belsunce, Temas de Derecho Tributario, Ed. ABELEDO-PERROT S.A, Lavalle 1280 y 1328, Buenos Aires, Argentina.
- Giuliani Fonrouge Carlos, Derecho Financiero Vol. I, Buenos Aires Argentina, Ed. Depalma, 1965.
- Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Buenos Aires Argentina, 1965.
- Gordillo Agustín, Procedimiento y Recursos Administrativos, Ed. Mocchi, Buenos Aires Argentina, 2001.
- Durango Washington, Legislación Tributaria Ecuatoriana, Quito, Ed. Universitaria, 1979.
- F. Andrade Leonardo, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano, Primera Edición, 2000 Quito-Ecuador.
- Sayagués Lasso Enrique, Tratado de derecho Administrativo, Tomo I, Ed. Graficas Barreiro y Ramos, Montevideo Uruguay.

- Rejtman Farah, Mario, Impugnación Judicial de la Actividad Administrativa, Fondo Editorial de Derecho y Economía, La Ley S.A., Tucumán 1471, Buenos Aires Argentina.
- Penagos Gustavo, El Silencio Administrativo, Ed. Doctrina y Ley LTDA. Santa Fe de Bogotá 1997, D.C Colombia.
- Escola Héctor Jorge, Tratado General de Procedimiento Administrativo, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina.
- Pablo Tinajero Delgado, La acción de lesividad, Biblioteca de Jurisprudencia, Volumen IV, Pontificie Universidad Católica del Ecuador, 1998, Quito Ecuador

PAGINAS DE INTERNET.

- http://www.secretariasenado.gov.co/leyes/SC060_96.HTM
- Brigante Guerra, Rafael, La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario, Revista Judicial, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57.
- Pacto San José de Costa Rica.

<http://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/pactos/pact15737.htm>.

- <http://www.lexjuridica.com/diccionario.php>.

JURISPRUDENCIA

- Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 01 de febrero de 2001, Juicio de Impugnación Registro Oficial No. 100 – 98.
- Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 10 de abril del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 87 – 2001.
- Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 04 de octubre del 2002, Juicio de Impugnación Registro Oficial No. 129 – 2001.
- Sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de 12 de diciembre del 2002, Juicio de Aceptación Tacita Registro Oficial No. 58 – 2001.

ENCICLOPEDIAS.

- Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXIV, Ed. Driskill S.A., Buenos Aires Argentina 1979.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua.