



UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

TESIS DE GRADO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE  
ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA  
REPÚBLICA DEL ECUADOR

TEMA:

**“EL RECURSO DE REVISIÓN ANTE EL SERVICIO DE RENTAS  
INTERNAS, COMO MECANISMO DE AYUDA AL CONTRIBUYENTE”**

AUTOR

LUIS CAYETANO MARTÍNEZ AVENDAÑO

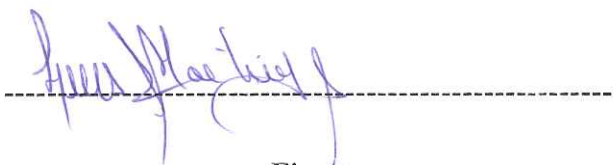
DIRECTOR DE TESIS:

DR. EDISÓN RENE TORO CALDERÓN

QUITO, MARZO 2017

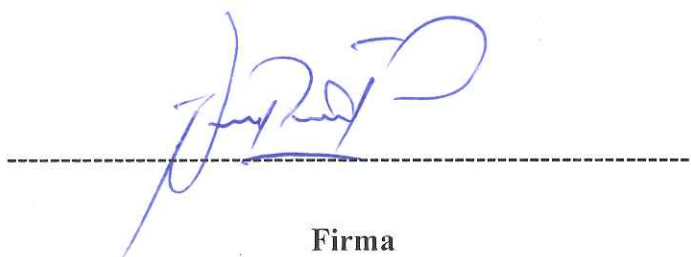
Yo, Luis Cayetano Martínez Avendaño, declaro bajo juramento que el trabajo aquí descrito es de mi autoría; que no ha sido presentado anteriormente para ningún grado o calificación profesional y, que se ha consultado la bibliografía detallada

Cedo mis derechos de propiedad intelectual a la Universidad Internacional del Ecuador, sin restricción de ningún género o especial.



Firma

Yo, Edisón Rene Toro Calderón certifico que conozco al autor del presente trabajo siendo responsable exclusivo tanto en su originalidad, autenticidad, como en su contenido.



Firma

## **RESUMEN**

El Recurso de Revisión es una alternativa viable para que los administrados puedan remendar sus derechos, los cuales han sido afectados. Es necesario que esta actuación de la administración frente al Recurso de Revisión sea controlada por un órgano ajeno a la misma, con el objetivo de evitar los estados de indefensión en que pueden quedar los contribuyentes, ya que en la práctica se ha demostrado que la administración difícilmente recurra a decisiones que vayan contra sus propios actos.

Ello es lo que se pretende demostrar en el presente trabajo investigativo, que además del beneficio que puede representar el Recurso de Revisión a los contribuyentes frente a la actuación del Servicio de Rentas Internas, se necesita reforzar el procedimiento establecido en cuanto a la interposición de dicho recurso, para una mejor protección de los contribuyentes y que se cumpla su objetivo fundamental.

## **ABSTRACT**

The review resource is a viable alternative so that the administrators can mend their rights, which have been affected. It is necessary that this action of the administration in front of the review resource is controlled by a body outside the same, with the objective of avoiding the states of defenselessness in which the taxpayers may remain, since in practice it has been shown that the Administration Difficult to resort to decisions that go against their own acts.

This is what the present investigative work intends to demonstrate, that in addition to the benefit that the reviewer's resource may represent in relation to the SRI action, it is necessary to reinforce the established procedure regarding the interpretation of said resource, for a Better protection of taxpayers and to fulfill its fundamental objective.

## Índice

|  |                                      |
|--|--------------------------------------|
| RESUMEN.....   | II                                   |
| ABSTRACT .....   | III                                  |
| INDICE.....  | III                                  |
| DECLARACION DE AUTORIA .....   | VII                                  |
| DECLARACION DE DIRECTOR DE TESIS.....                                      | VIII                                 |
| AUTORIZACION DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL .....                    | <a href="#">IX</a>                   |
| AGRADECIMIENTO.....  | <a href="#">X</a>                    |
| DEDICATORIA.....   | <a href="#">XII</a>                  |
| INTRODUCCION.....  | XII                                  |
| CAPÍTULO I.....  | 1                                    |
| 1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL ..... | 1                                    |
| 1.1 Actos administrativos.....   | 1                                    |
| 1.1.1 Concepto .....   | <b>¡Error! Marcador no definido.</b> |
| 1.1.2 Análisis de la normativa del acto administrativo .....               | 4                                    |
| 1.2 Los recursos administrativos.....                                      | 7                                    |
| 1.2.1 Concepto .....   | 8                                    |
| 1.2.2 Análisis de la normativa del recurso administrativo.....             | 10                                   |
| CAPÍTULO II... ..  | 13                                   |
| 2. EL RECURSO DE REVISIÓN.....   | 13                                   |

|   |    |
|---|----|
| 2.1 Base conceptual del recurso de revisión .....   | 15 |
| 2.2 Base legal en el Ecuador del Recurso de Revisión .....                                | 19 |
| 2.3 Trámite del recurso de revisión.....  | 24 |
| 2.4 Plazos del Recurso de Revisión .....  | 32 |
| 2.5 Resolución del Recurso.....   | 33 |
| 2.6 Improcedencia del Recurso de Revisión .....   | 34 |
| 2.6.1 Causales .....  | 34 |
| 2.6.2 Repercusiones de la improcedencia .....   | 37 |
| CAPÍTULO III: .....   | 38 |
| 3. ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL ANTE EL<br>RECURSO DE REVISIÓN .....  | 38 |
| 3.1. Administración Tributaria.....   | 38 |
| 3.2. Marco Jurídico .....   | 42 |
| 3.3. El Servicio de Rentas Internas .....   | 45 |
| 3.4. Actuación de la Administración Tributaria Central ante el Recurso de Revisión. ....  | 48 |
| CAPÍTULO IV .....   | 51 |
| 4. ANÁLISIS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DEL<br>RECURSO DE REVISIÓN ..... | 51 |
| 4.1. Propuesta Jurídica .....   | 51 |
| 4.2. Análisis de los resultados de la investigación de campo.....                         | 51 |
| 4.2.1 Entrevista .....  | 51 |

|   |                           |
|---|---------------------------|
| 4.2.2. Análisis de resultados de las entrevistas realizadas ..... | 57                        |
| 4.3. Encuesta .....   | 59                        |
| 4.3.1. Preguntas de la Encuesta.....                              | 59                        |
| 4.3.2. Análisis e interpretación de datos .....                   | 59                        |
| Conclusiones .....  | 69                        |
| Recomendaciones.....  | 70                        |
| <a href="#"><u>Bibliografía Principal.....</u></a>                | <a href="#"><u>73</u></a> |
| Bibliografía Complementaria .....                                 | 73                        |
| Tesis Consultadas:.....   | 74                        |
| Consulta Páginas WEB: .....                                       | 74                        |

## **DECLARACIÓN DE AUTORÍA**

Los criterios vertidos en la presente Tesis son de única y exclusiva responsabilidad del autor, asumiendo responsabilidad de cualquier eventualidad que se pueda desprender la misma; por la que exime de cualquier compromiso presente o futuro ante cualquier consecuencia a la Universidad Internacional del Ecuador.

Luis Cayetano Martínez Avendaño

C. C.: 171016938-2



## **DECLARACIÓN DEL DIRECTOR DE TESIS**

Certifico que la Tesis, “El Recurso de Revisión ante el Servicio De Rentas Internas, como Mecanismo de Ayuda al Contribuyente”, desarrollada por Luis Cayetano Martínez Avendaño ha sido concluida bajo mi dirección.

Dr. Edison Rene Toro Calderón  
Director de Tesis

## **AUTORIZACIÓN DE DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL**

Yo, Luis Cayetano Martínez Avendaño, con cédula de ciudadanía número 171016938-2, en calidad de autor del trabajo de investigación **“EL RECURSO DE REVISIÓN ANTE EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, COMO MECANISMO DE AYUDA AL CONTRIBUYENTE”**, autorizo a la Universidad Internacional del Ecuador (UIDE), a hacer uso de todos los contenidos que me pertenecen o de parte de los que contiene esta obra, estrictamente académicos o de investigación.

Los derechos que como autor me corresponden, con excepción de la presente autorización, seguirán vigentes a mi favor, de conformidad con lo establecido en los artículos 5, 6, 8, 19 y demás pertinentes de la Ley de Propiedad Intelectual y su Reglamento en Ecuador.

Quito D. M., 31 de marzo del 2017.

Luis Cayetano Martínez Avendaño.

## **AGRADECIMIENTO**

A Dios por darme sabiduría y emprendimiento para prepararme profesionalmente y darme todo lo que tengo y no dejarme caer nunca.

A la Universidad Internacional del Ecuador por darme la oportunidad de culminar mis estudios universitarios.

Al Dr. Edison Rene Toro Calderón por haber confiado en mi persona y brindado su valiosa asesoría.

Gracias a todos por ayudarme a lograrlo.

## **DEDICATORIA**

Su afecto y su cariño son los detonantes de mi felicidad, de mi esfuerzo, de mis ganas de buscar lo mejor para ustedes. Aun a su corta edad, me han enseñado a valorar muchas cosas de esta vida.

Dedico este trabajo a mis hijos, a quienes los amo y son la razón para continuar mi vida, ya que fueron mi motivación más grande para concluir con éxito este nuevo proyecto en las cuales los incluyo para el disfrute de este nuevo reto junto a ustedes.

A mi madre Isabel, por su amor, sus bendiciones y su entrega incondicional.

A mi esposa, que en su lucha constante me motiva a seguir adelante para alcanzar las metas propuestas.

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación se refiere a “El Recurso de Revisión ante el Servicio de Rentas Internas como mecanismo de ayuda al contribuyente”. La motivación para tratar este tema en el desarrollo de la tesis, tiene como base la importancia de la actuación de la administración tributaria frente a los contribuyentes, y de los mecanismos que tienen los administrados para protegerse frente a las arbitrariedades y los actos administrativos que hayan afectado sus derechos. Durante el desarrollo de la investigación el objetivo fundamental fue realizar un análisis de las facilidades en cuanto a la aplicación del Recurso de Revisión para los contribuyentes ante el Servicio de Rentas Internas, en el caso de la emisión de los actos administrativos.

Otro de los objetivos planteados fue lograr un entendimiento en cuanto a la base jurídica y conceptual de los actos administrativos que emite la administración tributaria central para comprender y aplicar el Recurso de Revisión, además del estudio de las bases conceptuales y jurídicas del Recurso de Revisión y su improcedencia en el Ecuador, la actuación de esta administración ante el Recurso de Revisión y el análisis de la correcta aplicación del mismo

Como hipótesis de la investigación se planteó la siguiente: “El Recurso de Revisión es un medio de ayuda al Contribuyente ante el Servicio de Rentas Internas en caso de acto administrativo”. Esta hipótesis se ha comprobado en parte durante el desarrollo de esta investigación ya que aunque realmente el Recurso de Revisión es un mecanismo de defensa de los contribuyentes ante las arbitrariedades de la Administración Tributaria Central, su objetivo fundamental en la práctica no se cumple debido a que la Administración Tributaria generalmente no va contra sus propios actos, y en la gran mayoría de las ocasiones en que los sujetos pasivos interponen este recurso, se les niega la nulidad respecto al acto administrativo que menoscabó sus derechos. Es necesario señalar que se ha realizado un análisis exhaustivo a través de la aplicación de métodos investigativos tales como deductivo y analítico-sintético, en cuanto a las técnicas de investigación se emplearon la encuesta y la entrevista.

En el Capítulo I de la presente investigación hemos de analizar los conceptos más trascendentales que en torno a los actos administrativos que se han sostenido por parte de la doctrina y especialistas en el tema. Luego se pasa a desarrollar una investigación de acuerdo a la base normativa que les sustenta, como fuentes de su regulación en los ordenamientos jurídicos que les reconocen. Siendo así que seguidamente se realiza el estudio de la normativa que en nuestro país regula todo lo concerniente a los actos administrativos. Por otro lado se realizara el análisis de los recursos administrativos en términos generales desde el punto de vista de su definición doctrinaria, la base normativa que les reconoce y su aplicabilidad o regulación en el ámbito nacional.

En el Capítulo II se precisa todo lo concerniente al Recurso de Revisión propiamente dicho, siendo que para ello se evalúan la posiciones doctrinarias que sobre el tema se han sostenido en cuanto a su concepto, así como se analiza la base legal del mismo para la legislación nacional, las cuestiones fundamentales en su tramitación, los plazos legalmente establecidos, su resolución, las causales de improcedencia y la repercusión de las mismas para con el administrado como sujeto pasivo de la relación que se establece entre la Administración Tributaria Central y el Contribuyente.

En el Capítulo III, denominado “Acciones de la Administración Tributaria Central ante el Recurso de Revisión”, se plantea un análisis de la estructura y funcionamiento de la Administración Tributaria Central en el país, además de una explicación en cuanto al marco normativo que regula toda la materia tributaria en el Ecuador. Se explica la estructura y el funcionamiento del Servicio de Rentas Internas, y sus logros a partir de su surgimiento y la relación con los contribuyentes, y se analiza la actuación de la Administración Tributaria Central ante la interposición del Recurso de Revisión, y se hace énfasis en las ventajas y desventajas respecto a los Contribuyentes.

En el Capítulo IV, titulado “Análisis y Procedimientos para la correcta aplicación del Recurso de Revisión”, contempla la propuesta jurídica como una alternativa para el mejor

funcionamiento de este Recurso de Revisión, lo cual da respuesta a lo planteado en el problema científico de la investigación, además está fundamentado por la aplicación de entrevista y encuestas a personas especializadas en el derecho tributario, funcionarios del Servicio de Rentas Interna y Sujetos Pasivos.

## **CAPÍTULO I**

### **1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL**

#### **1.1 Actos Administrativos.**

En principio se considera que toda declaración o manifestación de voluntad ejercida por un órgano, institución u organismo del Estado en el ejercicio de la función administrativa que les compete, deberá ser considerado un acto administrativo. Aunque no por ello se debe confundir el término con todos los actos que realiza la autoridad administrativa pues existen otros actos que la misma realiza y no tienen como finalidad surtir efectos para el derecho, sino constituyen meros trámites administrativos que coadyuvan al desarrollo de dichos órganos e instituciones.

Por ello se pudiera afirmar que el acto administrativo procede generalmente de un acto de la administración, pero no toda actuación de la administración representa un acto administrativo. El mismo se desarrolla bajo los conceptos y preceptos de un régimen jurídico que supera las barreras del derecho privado, pues constituye el medio jurídico mediante el cual se expresa la voluntad estatal.

El acto administrativo resulta una de las principales manifestaciones de la rama del Derecho Administrativo, lo cual de conjunto con las formas de organización de la administración, constituye una de las partes esenciales e importantes, de ahí que sea primordial su demarcación. Por ello pasaremos a analizar algunas definiciones que en la doctrina se han sostenido sobre la conceptualización de acto administrativo.



### 1.1.1 Concepto

Dentro del Derecho Administrativo y el ámbito jurídico que le regula, resulta necesario distinguir las diferentes clases de actos que en el mismo se desarrollan. Uno de los más relevantes resulta el acto administrativo, el cual desde una visión amplia pudiera considerarse que constituye una declaración o manifestación de voluntad, de manera unilateral, con carácter potestativo y ejecutoriado, lo cual tiene por objeto o finalidad el crear, modificar, reconocer, extinguir o anular (un hecho negativo) una situación jurídica individual. Es sin lugar a duda una declaración unilateral, que se realiza en el ejercicio de la función administrativa, lo cual produce efectos jurídicos individuales de manera inmediata. Constituye una expresión del poder administrativo.

Al respecto el tratadista, Rafael Bielsa señala que el acto administrativo es: “toda decisión general o especial de una autoridad administrativa, en el ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes, e intereses, de las entidades administrativas o de los particulares de ellas” (Bielsa, 1964, pág. 10)

El maestro Agustín Gordillo lo define al acto administrativo como: “una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata” (Gordillo A., 1971, pág. 25-26)

De estas definiciones se puede inferir que la fuente primaria de todo acto administrativo proviene de la manifestación de voluntad de la administración pública como el órgano encargado de emitir actos administrativos y es a través ellos que se regula y organiza todo lo referente a estos órganos e instituciones públicas, lo cual puede resultar en beneficio o perjuicio de los intereses y derechos de los administrados y de la administración en sí misma.

Siendo que cada uno señala su punto de vista, pero de forma recurrente establecen que se considera una manifestación de voluntad emanada de la administración pública en el ejercicio de su facultad potestativa.

Mientras que para el jurista Roberto Dromi se entiende como: “una declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administración, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa” (Dromi R, 2015, pág. 439)

Por otro lado, Jaime Orlando Santofimio le reconoce como: “toda manifestación unilateral de voluntad de quienes ejercen funciones administrativas, tendiente a la producción de efectos jurídicos.” (Santofimio J., 1998, pág. 129)

En el caso de Miguel Acosta Romero lo define: “como una manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de autoridad administrativa competente en el ejercicio de la potestad pública” (Citado por Muñoz Katty, Tesis UASB, 2007, pág. 11)

Cassagne prefiere definir al acto administrativo indicando lo siguiente: “como toda declaración de un órgano del Estado, en ejercicio de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a terceros” (Citado en la obra de Ignacio Buitrago y Fernando M. Dramis, 1999, pág. 46)

Por otro lado, para Alfonso Nava Negrete es: “El acto administrativo, como cualquier otro acto del Estado, es acto jurídico y hecho jurídico, al igual que los actos civiles y mercantiles. Como todo acto jurídico, el acto administrativo implica la voluntad de la administración dirigida a producir efectos de derecho” (Nava Negrete A., 1995, pág. 287)

Para el tratadista español Eduardo García de Enterría, citado por Jorge Zavala Egas en su obra, manifiesta que: “el acto administrativo nace como una expresión necesaria de una potestad que es lo que conecta el acto a la legalidad y lo funcionalista de una manera peculiar en el seno de la misma” (Zavala Egas J., 2011, pág. 403)

Francisco Tinajero Villamar, citado en la obra de Efraín Pérez, manifiesta: “son actos administrativos las declaraciones unilaterales de voluntad de los órganos públicos, en ejercicio de funciones administrativas, declaraciones mediante las cuales persiguen el

cumplimiento de sus finalidades públicas y crean vínculos jurídicos con los administrados o con otros órganos del poder público” (Pérez E., 2009, pág. 420)

Siendo así que se pudiera concluir que en cada uno de los conceptos y definiciones anteriormente señalados se tienen como elementos constantes que los actos administrativos son entendidos como actos jurídicos y no meramente materiales, lo cual se puede explicar debido a que los mismos provienen de una declaración de voluntad unilateral por parte de la administración pública.

También se fija como otra característica intrínseca en los actos administrativos que la declaración que contienen debe ser emitida por la administración pública mediante sus órganos o instituciones públicas debidamente conformadas para ello, lo cual procura efectos jurídicos de forma inmediata y directa.

Para finalizar, la declaración debe ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa, potestad que se encuentra sujeta al control jurisdiccional de quien le otorga dichas prerrogativas.

### **1.1.2 Análisis de la normativa del Acto Administrativo**

Una vez que ya se ha analizado las definiciones que en la doctrina se manejan con respecto al concepto de acto administrativo, resulta importante pasar a analizar la normativa que sobre el mismo encontramos en nuestra legislación actual.

En el Art. 65 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva se establece el concepto de Acto Administrativo indicando que se considera “es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa” (Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, R.O. No. 536:18-mar-2002)

De lo cual se infiere que al momento en que se indica que un acto administrativo existe, cotidianamente se intuye que se ha emanado de la voluntad de la administración y con ellos se producirán los efectos jurídicos deseados. Los cuales por regla general y teniendo en cuenta el principio de la no retroactividad, como eje rector en la aplicabilidad de los mismos, se entienden aplicables hacia el futuro, salvo caso contrario que de manera especial se establezca otra fecha o como en el caso excepcional de que se conceda la interposición de un Recurso de Revisión, lo cual constituiría un ejemplo de eficacia retroactiva, pero todo ello bajo la condición de que existan los supuestos de hecho necesarios, de acuerdo a la normativa vigente, a la fecha que se retrotrae la eficacia del acto. Supuestos que en lo adelante se analizarán.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el Art.66 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, que textualmente refiere que “Los actos administrativos, para su plena validez debería, ser obligatoriamente notificados al administrado y mientras no lo sean no tendrán eficacia con respecto a quienes se haya omitido la notificación. La ejecución de actuaciones ordenadas en los actos administrativos no notificados constituirán, para efectos de la responsabilidad de los funcionarios públicos, vías de hecho” (Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Funcion Ejecutiva, 2002), permite presumir que los actos administrativos en principio se entienden exigibles desde el momento en que se dictan, más sin embargo para que surtan efectos frente a los administrados se requiere indiscutiblemente que sean debidamente notificados a los administrados que se dirigen sus efectos jurídicos. Caso contrario se considera responsabilidad del funcionario a cargo la omisión de notificación y no le serán exigibles la ejecución del mandato legal contenido en dicho acto.

Siendo que en consecuencia a lo anteriormente señalado resulta relevante destacar lo establecido en el Art. 68 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva el cual manifiesta: “Legitimidad y ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de se ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto” (Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Funcion Ejecutiva, 2002), pues de la interpretación del mismo se

entiende que los actos administrativos de acuerdo a ley se presumen legítimos desde el momento de su emisión, mientras no se pruebe lo contrario, por tanto existe una presunción en pleno derecho en cuanto a la legitimidad de los mismos y con ello existe la carga de la prueba para quien desee impugnar estos actos.

Por otro lado, cabe señalar que la competencia se encuentra establecida de acuerdo a lo preceptuado en el Art. 84 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva el cual expone lo siguiente:

“La competencia administrativa es la medida de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo. La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se ejerzan en la forma prevista en este Estatuto” (Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, 2002)

La competencia resulta, entonces, una suerte de facultad, que se les confiere en dependencia de la manera de actuar que tiene cada órgano administrativo o funcionario, de acuerdo a la potestad administrativa otorgada mediante la Ley o en razón de la distribución por la materia, territorio y tiempo. Sin embargo, del artículo anteriormente señalado se puede concluir que en el mismo la competencia se mide según a) La materia que se le atribuye a cada órgano, b) De acuerdo al territorio donde se pretende ejercer legítimamente dicha facultad y c) El tiempo durante el que se puede ejercer válidamente dicha competencia

La motivación resulta un elemento fundamental en el presente análisis debido a que conforme lo establece la Constitución de la República del Ecuador en su Art. 76 literal I) indica que:

“Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente

motivados se considerarán nulos. Las servidoras y servidores responsables serán sancionados” (Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20-X-2008)

En igual sentido se encuentra regulado en el Art. 108 numeral 8 del Código Orgánico de la Función Judicial:

“No haber fundamentado debidamente sus actos administrativos, resoluciones o sentencias según corresponda o en general en la substanciación y resolución de las causas, haber violado los derechos y garantías constitucionales en la forma prevista en los artículos 75, 76 y 77 de la Constitución de la Republica”

Es por lo tanto indispensable que los mismos se encuentren motivados de acuerdo a los fundamentos de hecho y de derecho que permitan el que surtan efectos y con ello se logre determinar la relación causa efecto, logrando justificar la toma de una decisión y la finalidad de la misma” (Código Orgánico de la Función Judicial, 2009)

Por lo que en resumen se puede indicar que la norma al respecto hace todo el intento por regular y reconocer los elementos que identifican a los actos administrativos, siendo que para ello se cuenta con un concepto que le delimita, se establecen principios que regulan la actuación de la administración, se reconoce la presunción en pleno derecho (*iuris tantum*) en la aplicación de los efectos jurídicos que los mismos contienen ya sean de forma particular o general, se analiza la distribución que en materia de competencia establece la ley, siendo que con ello se establece la legitimidad en la actuación administrativa y por último la necesaria motivación con que deben cumplir en aras de surtir efectos jurídicos frente a los administrados.

## **1.2 Los Recursos Administrativos.**

Los recursos administrativos surgieron como herramientas legales o remedios contra los actos de la administración. Son suerte de medios legales que el ordenamiento jurídico puso a disposición de los administrados para propiciar que a través de la impugnación, se

obligue a la administración el que rectifique en su proceder, en caso se cumplan los presupuestos legales que le precisan hacerlo.

Resultan los recursos son una garantía a favor del administrado para una efectiva protección de su situación jurídica, frente a la administración y con ello proteger el derecho a la defensa con que cuentan los mismos ante actos que le perjudiquen irreparablemente. Se entiende que mediante los mismos se permite alegar o discutir la validez de los actos administrativos. La denominación de recursos viene dada, porque se evalúa un acto preexistente, es decir, con una cuestión procedimental ya decidida mediante un acto administrativo con efectos específicos y que afectan a quien lo impugna.

Mediante los recursos el sujeto o los sujetos legitimados para ello, le solicitan a la administración que revise, revoque o reforme una resolución administrativa, o excepcionalmente un trámite, siguiendo las formalidades establecidas y cumpliendo con el plazo determinado. Normalmente se interponen y resuelven ante la misma administración, por lo que surge una desventaja para el administrado siendo que la administración actúa como juez y parte en la resolución de los mismos. De ahí que la garantía que se pretende asegurar ofreciendo mediante la interposición de recursos una posibilidad de reacción contra las resoluciones administrativas se vea limitada por el hecho de ser la propia administración la que ha de resolver el litigio planteado y que deriva de un acto suyo.

### **1.2.1 Concepto**

Teniendo en cuenta que no resulta uniforme la doctrina en cuanto a las definiciones que se han sostenido en torno a lo que debemos entender por recursos administrativos, pasamos a analizar algunas posiciones que referente al tema se han señalado en la doctrina.

Para Rafael Bielsa, se define como: “reclamación que se formula ante la Autoridad Administrativa competente pidiendo el reconocimiento de un derecho o la revocación o modificación de un acto” (Citado en la obra de Andrade Leodardo , 2012, pág. 77)

La definición anteriormente señalada resulta bastante precisa, clara y concreta pues en términos generales define lo que debemos entender por recurso en su sentido lato.

El tratadista Georges Vedel afirma que: “En el sentido más general, un recurso es una vía de Derecho que permite obtener una decisión conforme a Derecho” (Vedel, 1980, pág. 370)

Por otro lado, Agustín Gordillo reconoce al recurso administrativo como: “todos los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos –lato sensu- y hechos administrativos que lo afectan y en general para defender sus derechos respecto de la administración pública” (Gordillo, Procedimiento y recursos administrativos., 1971, pág. 159)

Por lo que una vez más se reconoce como elemento esencial en la definición de los mismos, el que son un medio utilizado incondicionalmente por el administrado en la tutela de sus derechos, específicamente el derecho a la defensa de sus intereses. Reiterándose la posición de que los mismos son una suerte de medio legal que la ley pone a disposición de los administrados para impugnar los actos administrativos.

Mientras que la posición de Roberto Dromi, es la siguiente:

“En sentido restringido, el recurso es un *remedio administrativo específico* por el medio por el cual se atacan solamente actos administrativos y se defienden derechos subjetivos o intereses legítimos” (Dromi Roberto, 2015, pág. 485)

Sin embargo, para Bartolomé A. Fiorini el recurso administrativo significa: “una vía de contenido jurídico procesalizado a favor del administrado, que tiene por objeto la impugnación y revisión de actos administrativos.” (Fiorini Bartolome A., 1968, pág. 1014)



Por lo que en resumen se pueden determinar como características esenciales a los recursos administrativos, que tienen como finalidad impugnar disposiciones o actos preexistentes que se estiman contrarias a derecho el que la forma jurídica que adopta la resolución de los mismos es precisamente un acto administrativo, es la autoridad administrativa la que tiene a su cargo la facultad de resolver y revisar los recursos administrativos.

Así como de la interposición de los mismos se puede obtener la revisión, modificación, anulabilidad y nulidad en dependencia de los efectos de su resolución. Siendo que también resulta un importante mecanismo que permite al administrado exigir de la administración pública el respeto a las garantías constitucionales como legalidad, debido proceso, entre otras.

### **1.2.2 Análisis de la normativa del Recurso Administrativo**

Para el siguiente análisis resulta necesario en principio indicar que existen dos tipos de recursos administrativos reconocidos por ley, siendo que la diferencia entre uno y otro depende del objeto, resolución o acto contra el que se dirigen, por lo que se pueden distinguir los Recursos Ordinarios y los Extraordinarios.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, en su Art. 173 numeral 1, en cuanto al objeto y clases establece lo siguiente:

“Contra las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio de difícil o imposible reparación a derechos e intereses legítimos, podrán interponerse por los interesados los recursos de apelación y de reposición, que cabrá fundar en cualquiera de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 129, 130 y 131 de esta norma” (Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Funcion Ejecutiva, 2002)

Por otro lado, los Recursos Extraordinarios, medios de impugnación especial por excelencia de acuerdo a la normativa vigente, debido a que solo proceden contra determinados actos o resoluciones administrativas y en los casos y condiciones expresamente señalados por ley.

Este tipo de impugnación por su naturaleza jurídica no resultan una instancia de defensa o impugnación adicional a las ya existentes sino que resulta de carácter excepcional en su interposición pues por cuestiones taxativamente determinadas por ley, a través de las llamadas causales, se encuentra especificado en la normativa vigente los motivos por los cuales opera la interposición de dicho recurso y con ello la protección que el derecho le brinda al interesado, siempre que se cumplan las causales establecidas .

El que se cumpla con la debida motivación en las causales establecidas resulta indispensable, pues por ley se establece que la autoridad pública que conocerá y resolverá el recurso extraordinario, únicamente podrá analizar las causales alegadas en el escrito de interposición, mas no podrá examinar otras causales que no se encuentren alegadas aun cuando por derecho le corresponda al recurrente, debido a que en el proceso de dicho análisis no existe la libertad de examen sobre la cuestión controvertida, sino que se limita solamente a lo señalado por el interesado o recurrente.

Con relación al objeto materia del presente estudio es dable señalar que dentro del Estatuto en su Art. 167 numeral 1 se establece lo referente al recurso de revisión como recurso extraordinario, pues el mismo indica lo siguiente:

“La Administración Pública Central, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, declarará de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en este Estatuto” (Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Funcion Ejecutiva, 2002)

Es por lo tanto para el Estatuto un recurso extraordinario que puede ser solicitado de oficio o por la parte interesada, teniendo como finalidad el que se declare la nulidad del acto o actos administrativos que pusieron fin a la vía administrativa o que no fueron recurridos dentro del plazo establecido por ley. Pudiendo el órgano que resuelve suspender la ejecución del acto impugnado siempre y cuando la ejecución del mismo pueda causar un perjuicio irreparable para el recurrente. Todo ello teniendo en cuenta que el Recurso de Revisión en principio no suspende la ejecución del acto o resolución, sino que resulta facultativo al órgano que se aplique o no.

Se entiende que dicho Recurso de Revisión surge en atención a los errores de hecho y de derecho que se pudieron cometer durante la sustanciación y al momento de emitir un acto administrativo, como por ejemplo que no se haya tomado en consideración un documento de trascendental importancia al momento de emitir un acto que por sus efectos constituye un perjuicio irreparable para el administrado.

Con relación al análisis en específico sobre el recurso de revisión dentro del ámbito de la Administración Pública y exactamente dentro del Servicio de Rentas Internas como órgano autónomo, que es el tema que nos ocupa en el presente trabajo, cabe citar que en la legislación tributaria ecuatoriana, se encuentra contemplado y delimitado dicho recurso en el Capítulo IV de los Recursos Administrativos, desde el artículo 139 hasta el 144 del Código Tributario, consagrando las normas relativas a su interposición y trámite y reglas aplicables únicamente dentro del campo fiscal público. Tema que ha de analizarse en capítulos posteriores dentro del presente estudio.

## CAPÍTULO II

### 2. EL RECURSO DE REVISIÓN

Como ya se ha analizado en el capítulo anterior de la presente investigación, los recursos administrativos durante el transcurso de su historia han mantenido una estrecha relación tanto con el Derecho Administrativo, como fuente primigenia, como con el Derecho Tributario, como forma de expresión, lo cual en ocasiones ha conllevado a confusiones, debido a que la administración tributaria no es sino una parte de la administración en términos generales.

A continuación, se pasará a determinar el Recurso de Revisión dentro de la Administración Tributaria Central, por lo que resulta necesario plantear determinadas cuestiones previas a su análisis y de esta forma obtener con mayor claridad de las apreciaciones que sobre el tema se requiere tener en cuenta.

El alcance del término jurídico del Recurso de Revisión al que nos hemos referido anteriormente y el cual será desarrollado durante toda la investigación plasmada en el presente capítulo, normalmente es identificado como la potestad que lleva implícita la Administración Pública para someter a nuevo examen sus propios actos, todo ello dentro de ciertos límites establecidos por ley, pudiendo así modificar, rectificar o remediar, los errores cometidos y con ello alcanzar la plenitud en el debido proceso.

Teniendo como premisa, la búsqueda de la legitimidad de los actos administrativos que se consideran firmes y ejecutoriados, es que surge el fenómeno del Recurso de Revisión, pues el mismo permite al administrado el optar por la posibilidad de revisar estos actos mediante el recurso administrativo extraordinario denominado Recurso de Revisión, lo cual se resuelve posteriormente mediante un procedimiento administrativo y para ello cuenta con una serie de requisitos y causales que le confluyen a su interposición y desarrollo.

De todo lo manifestado podemos inferir que el motivo o razón legal para la existencia del Recurso de Revisión es la imperiosa necesidad del autocontrol de legalidad, con que debe actuar la propia administración. Pese a que partiendo de la buena fe que debe dominar los actos realizados por la administración en aras de la correcta aplicación de la ley, no se debe confundir esto con el hecho de que muchas de las instituciones y organismos que la conforman, resultan en sí mismos entes ficticios, pues en la realidad cada uno cuenta con un personal a cargo quienes como seres humanos se encuentran expuestos a cometer errores y falencias que si bien afectan al administrado, pues no escapa de la posibilidad de que sean enmendados a través del Recurso de Revisión, como medio idóneo de subsanación.

No obstante, resulta necesario tener presente que la existencia de recursos administrativos como el Recurso de Revisión, permite limitar la actuación de la administración, y con ello garantizar los derechos constitucionalmente consagrados, permitiendo el mejoramiento de la administración y el que se logre alcanzar la confiabilidad de los administrados.

Por otro lado, como bien se reconoce en el devenir histórico de la administración y sus efectos, aun cuando se pretende que exista una correcta aplicación de las normas jurídicas, por parte de la administración, no siempre sus resoluciones serán bien recibidas por parte del administrado, lo cual en varias oportunidades ha desencadenado impresiones contrapuestas debido a que el administrado en ocasiones siente que se han vulnerado sus derechos, es por ello que los ordenamientos jurídicos promueven la existencia de mecanismos que tutelen sus derechos, siempre que sea válidamente demostrado por parte del administrado, mediante las causales que las leyes consagran para su sustento.

Al respecto el profesor español Eusebio González señala que:

“Aún dando por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados - y - que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias.

Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.” (Citado por Simone Lasso Carmen, Tesis UASB, 2008, pág., pág. 7)

Siendo así que la posibilidad de advertir falencias y llegar a corregirlas, sea un factor contribuyente para que se tomen medidas en aras de evitar se continúen cometiendo los mismos errores y con ello evitar los inconvenientes que se generan para con el administrado.

## **2.1 Base conceptual del Recurso de Revisión**

Para la doctrina la conceptualización del término Recurso de Revisión, resulta a grandes rasgos casi unánime en su definición, aun cuando no existen dudas relevantes sobre si resulta un recurso o no, puesto que para los autores que seguidamente se citarán, el Recurso de Revisión reúne todas las características y requisitos para ser considerado como tal, pues en principio mediante el mismo se ataca a un acto administrativo, lo cual inexorablemente proviene de una institución, organismo o funcionario de la administración.

Giovanni Leone indica que:

“La revisión se dirige a la eliminación de la sentencia injusta sobre la base de elementos nuevos. La eliminación, por tanto, del error judicial no se hace por efecto de una nueva valoración de las pruebas (en tal caso, la cosa juzgada quedaría totalmente desterrada) sino por efecto de la sobrevivencia (integral o integrante) de nuevas pruebas.” (Sentencia CNJ, Juicio No. 87-2011-012 Resolución No. 414-2012)

Teniendo hasta el momento uniformidad en la finalidad que se persigue con la interposición del mismo, pues de las definiciones anteriormente citadas se reconoce que el Recurso de Revisión puede tener como efecto la revocación, la corrección, el enmiendo o reparación de lo actuado y con ello la protección de los derechos de los administrados.

Para Agustín Gordillo es un recurso o remedio procesal de carácter extraordinario, pues “mientras los Recursos propiamente dichos se proponer evitar lo ya producido, la Revisión propone rescindir de lo ya producido.” (Citado por Muñoz K., tesis UASB, 2007, pág. 38)

En el caso de Rafael Fernández Bautista, el mismo menciona que concretamente dentro de la materia administrativa:

“El recurso (administrativo) extraordinario de revisión es aquel recurso administrativo general que un interesado plantea contra los actos firmes en vía administrativa (es una *conditio sine qua non* del recurso) ..., con el objeto de que sea anulado o modificado, y sólo cuando concorra alguna de las circunstancias previstas legalmente” (Citado por Bueno E., tesis UASB, 2008, pág. 29)

En cambio, para Clemente Checa González, “... el Recurso extraordinario de Revisión en vía económica – administrativa puede interponerse, siempre que concurren algunas de las circunstancias enumeradas en referidos preceptos...” (Citado por Bueno E., tesis UASB, 2008, pág. 29)

De lo cual puede concluirse que se reconoce como característica imprescindible que dicho recurso opera solo respecto de los casos establecidos por ley, lo cual proporciona una estabilidad en la regulación del mismo, dado que los ordenamientos jurídicos que le reconozcan obligatoriamente deberán tener refrendadas las causales para su invocación y los procedimientos a seguir en cada caso.

Sin embargo, para Andrés Sánchez Pedroche “la revisión de los actos administrativos consiste en someterlos a un nuevo examen para ratificarlos, corregirlos, enmendarlos o anularlos, si son contrarios a Derecho, es decir, volverlos a ver” ((Citado por Bueno E., tesis UASB, 2008, pág. 21)

En este sentido, José Juan Ferreiro Lapatza, menciona:

“Para procurar que los actos administrativos de aplicación de los tributos se ajusten a Derecho, el ordenamiento jurídico dispone que la presunción de legalidad o validez a que hemos aludido no es indestructible. Los actos administrativo tributarios pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser sometidos de nuevo a examen para en su caso corregirlo o enmendarlos.” ((Citado por Bueno E., tesis UASB, 2008, pág. 22)

Por su parte, mediante la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 29 de octubre de 1999, número 715 / 1999, RCA 989/1997 se indica que:

“... El recurso de revisión es un recurso extraordinario lo que implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente tasados y en base a la premisa de que los argumentos de oposición que pudieron haberse formulado por la vía de los recursos ordinarios, no pueden ser utilizados en esta vía extraordinaria...”

(fuente:<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=1692226&link=&optimize=20050203&publicinterface=true>). (Fecha de consulta: 14 de mayo de 2016).

Lo cual implica que necesariamente dentro del Recurso de Revisión se cuenta con la potestad de revisar aquellos errores cometidos por la administración, ejerciendo así el control sobre la legalidad con que deben ser emitidos los mismos y comportándose como medio o garantía de los derechos de los administrados en su intercambio con los órganos e instituciones de la administración.

El doctor Leonardo Andrade menciona lo siguiente:

“El Recurso es una acción o facultad del contribuyente o responsable de la obligación tributaria para oponerse o para hacer CAMBIAR LA EJECUCION DEL ACTO o de la Resolución administrativa, fundado en hechos o en razones que den ese efecto; también como propia determinación de oficio de la Administración para corregir



errores o modificar actuaciones inconvenientes de la misma” (Andrade L., 2012, pág. 79)

Siendo así que pudiera destacarse que el mismo resulta un recurso o remedio de carácter extraordinario, pues mientras los recursos ordinarios propiamente dichos se proponen evitar lo ya producido, la revisión propone rescindir de lo ya acontecido. Es por ello que en la doctrina se señala que solo ha de operar contra los actos firmes y ejecutoriados.

Por lo tanto, la institución del Recurso de Revisión se entiende que opera como amparo frente a las arbitrariedades o abusos que pudieren cometer los funcionarios públicos, así como busca proteger que no se desvirtúen las normas y los principios jurídicos que regulan el actuar de la administración frente a sus administrados. Pudiendo entenderse como un medio legal que tutela los derechos que el ordenamiento jurídico facilita al administrado para poder impugnar los actos de la Administración y con ello lograr rectificaciones en su proceder, es decir, se convierte en una garantía frente a las decisiones de la Administración.

Es entonces que a modo de resumen se puede colegir, que, por la similitud en las características desarrolladas dentro de cada uno de los conceptos o definiciones anteriormente citadas, el Recurso de Revisión por su contenido se puede determinar de acuerdo a las siguientes particularidades:

- Es un recurso que permite corregir los errores que la autoridad o administración comete en el ejercicio de sus funciones.
- Para su entrada en acción se supone la preexistencia de un pronunciamiento o resolución que por su contenido resulta perjudicial al administrado.
- Se concibe como extraordinario pues el mismo rompe con la antigua tradición de la cosa juzgada. Dado que opera contra actos firmes o ejecutoriados.
- Tiene por finalidad la anulación, modificación o revocación de un acto administrativo.
- Para su interposición se requiere el cumplimiento de una o algunas de las causales o circunstancias establecidas previamente en la ley.

- Es un recurso que pudiera ser planteado de oficio o a petición de parte, aunque para ello se deberá tener presente la crítica que se realiza en el capítulo IV de la presente investigación.

Siendo que de forma personal y a manera de contribución, sugiero como definición del Recurso de Revisión la siguiente:

Es un medio, procedimiento o recurso administrativo, realizado por quien se encuentra legitimado para ello, reglado por la ley, ajustado a especiales circunstancias que se han de encontrar taxativamente reconocidas, lo cual tiene por objeto el obtener la impugnación de una resolución o acto administrativo firme o ejecutoriado. Mediante el mismo se reclama o cuestiona la legalidad con que ha operado la administración y se solicita la revisión, revocación o reforma del acto recurrido.

## **2.2 Base legal en el Ecuador del Recurso de Revisión**

Se requiere señalar que de acuerdo a lo necesariamente indicado en la parte introductoria se ha de realizar un análisis del Recurso de Revisión como medio o remedio dentro del ámbito de la Administración Tributaria.

De acuerdo al análisis del tratamiento jurídico del Recurso de Revisión dentro del Código Tributario Ecuatoriano, se requiere en principio mencionar que para la Comisión Interinstitucional encargada de la revisión del último proyecto del Código Tributario, no fue trabajo fácil el esgrimir los fundamentos filosóficos teóricos del Recurso de Revisión, en la exposición de motivos, pues tenían como tarea el incluir este tipo de mecanismo legal, lo cual resultaba un tema novedoso para la época, siendo que en aquel entonces señalaron lo siguiente:

Informe de Consideraciones de la Comisión Elaboradora del Proyecto del Código Tributario

“...en la fase administrativa se crea un recurso que en doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de autocontrol de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en los que se apoya, lo cual justifica que pueda anteponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos y precisamente teniendo como presupuesto un acto administrativo firme, es decir, contra los que no sea dable ningún otro recurso administrativo, advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la máxima autoridad de la Administración correspondiente y previo un dictamen jurídico que lo califique...” (Citado por Muñoz Katty, Tesis UASB, 2007, pág. 57)

Para la legislación nacional, resulta importante determinar qué normas reconocen el Recurso de Revisión y en qué sentido.

Este recurso de conjunto con otros se encuentra previsto en la norma tributaria en el Libro II, Capítulo IV titulado “De los recursos administrativos” del Código Tributario, específicamente en su Art. 140, el cual prescribe lo siguiente:

“Art. 140.- Clases de recursos. - Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

1. De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código; y,
2. De apelación en el procedimiento de ejecución” (Código Tributario, 2005)

De esta forma se establecen dos medios o remedios mediante los cuales el administrado puede recurrir e impugnar un acto administrativo tributario que considere vulnera sus derechos, pero ello bajo la observancia de lo establecido por ley, de ahí que

devenga en interesante conocer cómo se encuentra regulado en la ley el Recurso de Revisión y sus implicancias.

Esta facultad con que cuenta la administración tributaria para revisar sus propios actos, consta consagrada en su Art. 69 del Código Tributario, siendo que señala textualmente:

“Facultad resolutive. - Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria” (Código Tributario, 2005)

Así como de acuerdo a los planteamientos realizados en el acápite anterior se puede indicar que este recurso dado su propia naturaleza doctrinaria, se interpone únicamente sobre actos firmes y ejecutoriados, los cuales encuentran su definición en el Código Tributario al expresar lo siguiente:

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

Art. 84.- Actos ejecutoriados. - Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa” (Código Tributario, 2005)

Si bien pudiera señalarse que en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano no se define al Recurso de Revisión propiamente dicho, pues a decir del Art. 143 del Código Tributario el mismo únicamente se limita a consagrar que la Administración cuenta con la potestad de autocontrol de la legalidad de sus actos, siendo que para ello puede rever, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de los administrados, los actos o

resoluciones firmes o ejecutoriadas de la naturaleza tributaria, por razones que constan taxativamente enunciadas.

Es por ello que en mi opinión personal, el hecho de que el Recurso Extraordinario de Revisión resulte una actividad netamente oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa contradice la esencia de lo que resulta un Recurso de Revisión, pues con el mismo se pretende garantizar los derechos constitucionalmente conferidos al administrado y controlar de algún modo la actuación de la administración, quien en varias oportunidades, se reconoce ha cometido abusos, en el ejercicio de las facultades que por ley le son otorgadas.

De la normativa legal anteriormente citadas, se puede establecer que de acuerdo a los requisitos y características señaladas existe una correspondencia entre lo establecido en el Código Tributario y el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, pudiendo señalarse que son prácticamente las mismas y que entre ellas no existen mayores diferencias dignas de ser analizadas. Ratificándose una vez más lo señalado en cuanto a las coincidencias que en este tema existe entre el derecho administrativo y el derecho tributario.

Es por ello que se entiende que de la defectuosa configuración de la potestad de revisión en nuestro derecho positivo, tanto administrativo como tributario, han existido puntos más contradictorios y asistemáticos de tratamiento en nuestra doctrina, debido a las peculiaridades propias de la revisión.

Han existido varios pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia sobre dicha cuestión, reconociendo el carácter extraordinario del mismo. Así, por ejemplo, se puede citar la sentencia 70-2000, publicada en el Registro Oficial 053 de 2 de abril de 2003, la cual menciona:

“Al efecto, se advierte: el Art. 139 del Código Tributario determina que, de oficio o a instancia de otras instituciones públicas, o de cualquier persona directamente afectada, podrán las administraciones tributarias revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, a través del Recurso de Revisión, se entiende,

bajo el supuesto de que se configuren cualquiera de los seis casos taxativamente señalados en la referida disposición. **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 revisora 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, fuera 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.” (Recurso de Casación en el juicio de impugnación., 2003), lo sombreado es de mi autoría.

Efectivamente la falta de aplicación del silencio administrativo positivo resulta una falencia más de las tantas que se cometen por parte de la administración ante la impugnación de sus actos mediante el uso del Recurso de Revisión, lo cual en pocas palabras afecta al administrado quien se encuentra en estado de indefensión ante dicha situación, pues le resulta fácil a la administración tributaria realizar varios actos arbitrarios en contra del contribuyente.

### **2.3 Trámite del Recurso de Revisión**

De acuerdo a lo estipulado en el Art. 103 numeral 8 del Código Tributario la revisión se puede entender como una obligación sustancial de la Administración Tributaria en la sustanciación de sus propios actos dado que el propio artículo ordena lo siguiente: “Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;” (Congreso Nacional, 2005).

Por lo que en mi opinión, este artículo hace referencia exclusiva al recurso de revisión instaurado de oficio es decir, de la interpretación de este artículo se colige que el mismo eleva la revisión de oficio a deber sustancial de la Administración, lo cual no resulta igual una vez que es planteado por los contribuyentes, pues para ellos se transforma simplemente en una potestad facultativa extraordinaria por parte de la Administración quien puede proceder o no con la sustanciación del mismo, tal y como iremos analizando en párrafos posteriores.

En la sustanciación o tramitación del Recurso de Revisión tanto para el derecho ecuatoriano administrativo como tributario se debe plantear en principio que el mismo debe interponerse obligatoriamente ante la máxima autoridad de la que emana el acto administrativo que se pretende revisar, estando a lo regulado en el Art. 140 del Código Tributario, ya mencionado.

Por lo que en cuestiones de competencia se debe tener presente lo ordenado por el Art.140 anteriormente mencionado, el cual brevemente señala que resultan competentes para conocer y resolver los Recursos de Revisión las máximas autoridades de las respectivas administraciones tributarias del país.

Por otro lado el Art. 143 del Código Tributario, en su contenido señala concretamente quiénes son las autoridades encargadas de resolver el recurso de revisión, pues indica lo siguiente:

“Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:” (Código Tributario, 2005)

De lo cual se puede concluir que en nuestro país, se reconocen como responsables de la tramitación, conocimiento y resolución de dicho recurso a las máximas autoridades de las distintas administraciones ante quienes existe la posibilidad de presentar un recurso como este y quienes acto seguido deberán resolverlo.

La revisión, como recurso extraordinario no puede ser de otra forma, sino que deberá ser realizado y analizado por la máxima autoridad de la administración tributaria.

Esta unificación de criterios constituirá un camino que permitirá de manera vinculante el que tanto la máxima autoridad como los jerárquicamente inferiores puedan resolver sobre temas parecidos o similares, bajo los mismos criterios y no conformando situaciones jurídicas diferentes, lo cual a grandes rasgos permite mantener un mejor control y criterio de aplicación en casos futuros.

Desde el punto de vista comparado cabe señalar que en general las legislaciones de otros países han adoptado que el Recurso de Revisión sea propuesto y resuelto ante la máxima autoridad de la que emanó el acto impugnado; sin embargo, en nuestro caso existe jurisprudencia obligatoria abundante en la que se establece que “la revisión es una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa”.



Es por ello que resulta necesario indicar que al ser un recurso de carácter facultativo para la Administración Tributaria, la misma no se encuentra obligada a resolver sobre el Recurso de Revisión; sin embargo, al contestar la iniciación del proceso del recurso, la administración de una u otra forma crea un precedente que no puede ser desconocido por la misma autoridad ni por sus inferiores, razón por la cual y en resumen se pudiera establecer que la competencia para conocer y resolver el Recurso de Revisión es indelegable.

Ahora bien, como ya se ha explicado en los párrafos anteriores, este recurso se puede iniciar de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, por lo que en caso se solicite por medio de la insinuación se deberá tener presente una serie de requisitos los mismos que se encuentran establecidos en el Art. 119 del Código Tributario el cual indica:

“Contenido del reclamo. - La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

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 señale;
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” (Código Tributario, 2005)

Pudiendo perfectamente ser invocado por una persona natural o jurídica que para ello ha de cumplir necesariamente con lo establecido en el artículo anteriormente mencionado, aunque también resulta importante evaluar cómo sería el actuar de la administración desde el punto de vista de la facultad que le compete en tramitarlo de oficio.

Dentro del Código Tributario ecuatoriano se pueden encontrar causales de procedencia para la interposición de un Recurso de Revisión, de acuerdo a lo establecido en el Art. 143, dado que en el contenido del mismo se expresa taxativamente lo siguiente:

“Art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenar el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;

3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;

4. “Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;” (Reforma en al Código Orgánico General de Procesos, disposición Reformatoria Tercera, expedido en el Registro Oficial Suplemento 506: 22-may-2015)

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” (Código Tributario, 2005)

Por lo tanto, del análisis de lo preceptuado se puede colegir que de manera general y de acuerdo a lo establecido en el numeral 1 del Art. 143, siempre ha de proceder el recurso de revisión ante la existencia de errores de hecho o de derecho que de alguna forma puedan imputarse del contenido del acto administrativo que se pretende recurrir.

Se entiende que para que proceda la revisión de acuerdo a lo establecido en el numeral 1, no basta solamente con la expedición de un acto con errores de hecho o de derecho, sino que éstos requieren ser evidentes, el error que se le imputa debe ser cierto y claro, con trascendencia en la expedición y efectos del acto final, al respecto no deben existir dudas sobre la incorrecta aplicación de la ley o apreciación de los hechos, de ser el caso.

Mediante la reforma que se realizó al Código Tributario en el año 2001, se creó la expedición de un informe jurídico en el que se detallen o determinen los errores cometidos por la administración y con ello se pueda conformar el expediente de iniciación de la revisión. Aunque en la práctica se entiende que dicho informe no se utiliza correctamente pues en el mismo no se analizan los errores propiamente dichos sino que verifica la existencia de causales de procedencia y la inexistencia de causales de improcedencia para con ello se pueda dar pasó a la apertura del respectivo expediente sumario. (Art. 46 de la Ley 2001-41: Suplemento R.O. 325 del 14-may-2001)

Aunque salvo el numeral 1, el resto de numerales o causales reconocidas para la procedencia del Recurso Extraordinario de Revisión, se refieren a la existencia de hechos surgidos con posterioridad a la emisión de un acto de la Administración Tributaria, pero que por su importancia podrían influir en el resultado final del procedimiento administrativo.

Merece examen aparte la causal contenida en el numeral 2 del artículo 143 del Código Tributario, la cual sin dudas resulta la más polémica, pues reconoce que ha de proceder cuando aparecieren con posterioridad al acto documentos de valor trascendental y que han sido ignorados al momento de la emisión del acto o resolución de que se trate.

Pero para los efectos de la norma el carácter trascendental de los nuevos documentos, requiere que sean de suma importancia o gravedad por las probables consecuencias que surgen del hecho de no haber formado parte del proceso, mas resulta algo complicado y subjetivo el que se deje de forma tan abierta que se ha de entender por trascendental.

En cuanto a los numerales 3, 4 y 5 del citado artículo se colige que tienen en común el factor determinante de la legalidad con que se han de expedir dichos actos o resoluciones. Pues a razón del numeral 3, se indica que los actos y resoluciones expedidos en base a documentos declarados nulos por un notario o por una sentencia judicial ejecutoriada, han de ser susceptibles a la interposición del presente recurso. Así también, los numerales 4 y 5 tienen en común la falsedad como elemento determinante de su invocación; pues dentro del numeral 4 se indica la falsedad de documentos públicos o privados; mientras que el numeral

5 se pronuncia sobre trata de la falsedad testimonial, basada en prueba testimonial que sirvió de fundamento para la expedición de un acto o resolución.

Por último, en el numeral 6 se establece que procede la interposición del recurso si existe sentencia judicial, en contra del funcionario que hubiera cometido un delito materia del acto o resolución que es fundamento del Recurso de Revisión.

Por lo tanto, se requiere el cumplimiento de una o algunas de las causales anteriormente indicadas para que se entienda procedente el recurso y con ello se impulse el Recurso de Revisión.

Por ello pasamos a analizar el Art. 144 del Código Tributario, el cual se considera una regulación inherente al trámite del Recurso de Revisión. Este artículo contiene el siguiente procedimiento para la tramitación del Recurso de Revisión:

1. Se comienza con un informe del departamento jurídico o de un abogado designado para el efecto, este informe necesariamente debe contener la factibilidad del recurso y, sobre todo, el sustento jurídico de que si se ha cumplido con una de las causas establecidas para motivar el recurso. Pues dicho informe requiere encontrarse debidamente motivado.
2. A continuación se instaura o se confecciona el expediente que llevara como nombre sumario, el cual tiene como plazo no ser menor a cinco días ni mayor a veinte días, pudiendo desencadenarse la actuación probatoria que se considere pertinente de ser el caso.
3. Acto seguido se procede con la notificación a los interesados de la instauración del sumario siempre y cuando se traten cuestiones que requieran de la presentación de pruebas. Pues a menos que se traten de asuntos de puro derecho; es decir, de discutirse dentro del recurso planteado asuntos normativos o de puro derecho no hará falta

prueba alguna debido a que simplemente es necesario probar la norma que se presume conocida por todos.

4. Por último le compete a la autoridad designada al efecto, emitir una resolución motivada en el plazo de 90 días, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario, con lo cual concluye el proceso de revisión. Evidentemente, si la Autoridad Administrativa determina que no existe suficiente argumentación o que el pedido no se acoge a las causales establecidas en el Código Tributario, deberá emitir una resolución motivada en la que se establezca la razón por la cual no se dio trámite al recurso.

No obstante, a lo anteriormente citado se deberá tener en cuenta que de acuerdo a lo establecido en el Art. 143 del Código Tributario sólo puede plantearse Recurso de Revisión únicamente contra actos firmes y ejecutoriados, carácter que solo se logra con el transcurso del tiempo, lo cual ha sido ampliamente ratificado por los fallos de la Corte Nacional de Justicia. Por tanto, se requiere para su interposición que el acto que se intenta recurrir tenga ejecutoriedad y firmeza para todos los efectos. (Recurso de casación expediente No. 121-98, R.O. 215, 18-VI-1999; Considerando Cuarto)

También del análisis del Art. 146 se colige que la administración cuenta con la potestad de rectificación en cualquier tiempo, y dentro de los plazos de prescripción, para la subsanación o corrección de los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones. Este procedimiento, de acuerdo con la doctrina, debe ser expedito, siempre que la corrección sea de cálculo y no afecte a la esencia del acto.

No obstante cabe indicar que la resolución que pone fin al procedimiento dentro del Recurso de Revisión podrá tener como efectos la confirmación, invalidación, modificación o sustitución del acto o resolución materia del Recurso de Revisión, todo ello estando a lo regulado en el Art. 147 del Código Tributario.

Finalmente, es necesario referirnos a lo establecido mediante el Art. 148 del Código Tributario, el mismo que menciona:

“Presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. - Las resoluciones que se dicten en Recurso de Revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso-tributaria” (Código Tributario, 2005)

De acuerdo a lo establecido en el artículo anterior queda expedita la vía contencioso - tributaria a favor del contribuyente en caso sea negada su insinuación o se haya iniciado de oficio un proceso de revisión que le favorece y por cuestiones técnicas o de derecho le fue denegado mediante una resolución que puso fin al proceso.

#### **2.4 Plazos del Recurso de Revisión**

Teniendo en cuenta que el hecho de que se cumplan los plazos establecidos por parte de la administración en la consecución de sus actos, resulta una manifestación de la protección que se brinda mediante la constitución al regular que se han de garantizar las condiciones necesarias para el reconocimiento y resolución de las cuestiones que se planteen mediante un Recurso de Revisión.

Aunque bien a decir del Art. 147 del Código Tributario, se deduce que por ley la administración se encuentra obligada a dictaminar la resolución del Recurso de Revisión en el plazo máximo de 90 días, contados estos desde que se declara cerrado el expediente sumario. Siendo por tanto necesario traer a colación el contenido de dicho artículo, el cual concretamente menciona: “Plazo y contenido de la resolución. - Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado” (Código Tributario, 2005)

Es por ello que se intuye que si bien en principio la ley no establece plazo para interponerlo sino únicamente pone como requisito que sea orientado a atacar un acto administrativo firme o ejecutoriado. Tampoco se pronuncia sobre el tiempo de duración del procedimiento, sino que se limita a determinar el tiempo que ha de transcurrir desde que se entiende cerrado el expediente sumario hasta el momento en que se dicta la resolución que concluye el proceso.

Sin embargo, de acuerdo al Art. 144 del Código Tributario solo en caso sea necesario aperturar expediente sumario se procederá con la notificación a los interesados, la actuación de los medios de prueba y la conclusión del proceso en un plazo no menor de 5 días ni mayor de 20, dado que se trata de cuestiones que requieren de la presentación o actuación de pruebas, siendo que para ello el propio artículo expresa literalmente que:

“... 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” (Código Tributario, 2005)

## **2.5 Resolución del Recurso**

En cuanto al alcance y contenido de la resolución que resuelve un recurso de revisión cabe mencionar que de acuerdo a lo establecido por ley, en su Art. 147 del Código Tributario se regula que mediante la disposición de una resolución motivada se pondrá fin al recurso y para ello dicha resolución podrá pronunciarse confirmando, invalidando, modificando o sustituyendo el acto revisado.

Ha de proceder la confirmación cuando una vez realizado el análisis del acto revisado, se puede determinar que en la sustanciación del mismo no se han omitido cuestiones fundamentales dentro del proceso ya sea tanto de hecho como de derecho y por lo tanto se tiene la certeza que se ha emitido de manera correcta y ajustado a derecho. Por lo que en este caso le corresponde a la Administración ratificar el contenido del acto recurrido.



En cambio se ha de declarar la invalidez del acto recurrido, por ejemplo: en caso se demuestre la incompetencia de la autoridad emisora, siendo necesario tener presente los límites de competencia establecidos por ley, así como procede cuando para la emisión del acto se hubiere prescindido de las normas de procedimiento o formalidades que la ley prescribe, siempre que se hubiere perjudicado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

Resulta la modificación solo cuando del análisis del recurso presentado se pueden observar irregularidades de forma parcial que permiten la modificación del acto sobre el extremo en el cual se identifica no se han cumplido los preceptos legales y con ello se ha contravenido la norma.

En el caso de la sustitución del acto en revisión solo es posible si del análisis del mismo se comprueba de manera fehaciente que en todos sus extremos existe una errada actuación por parte de la administración lo cual no puede ser confundido con la potestad de rectificación que tiene la administración, sino que por el contrario constituye la aceptación por parte de la administración en cuanto a los errores y las consecuencias de los mismos para con los administrados. Se entiende que la administración ante actos rotundamente sustituibles ha de invalidar todo su contenido y mediante un nuevo acto sustituir el anterior y con ello garantizar el debido proceso al administrado.

## **2.6 Improcedencia del Recurso de Revisión**

### **2.6.1 Causales**

Del contenido del Código Tributario se colige que en el mismo no solo existen reguladas las causales mediante las cuales se puede invocar la interposición de un recurso de revisión, sino que además encontramos las llamadas causales de improcedencia que impiden la tramitación del mismo, las cuales que se encuentran previstas en el Art. 145 siendo que prescribe lo siguiente:

“Improcedencia del recurso. - No procede el Recurso de Revisión en los siguientes casos:

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

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

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

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

5.- Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva” (Código Tributario, 2005)

Analizando el numeral 1, es dable resaltar que no procede invocar la revisión si el acto que se pretende recurrir hubiere sido resuelto por la administración de justicia ordinaria, lo cual se reconoce como Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Pues se entiende que no resulta lógico el accionar contra una institución del sector público pues no hay nada que le impida a la misma integrarlo todo en el debate jurisdiccional.

Siguiendo con el orden del análisis de la normativa, se pasa a continuación a interpretar lo regulado en el numeral 2, el cual establece como causal de improcedencia si desde la fecha en que se dictó el acto o resolución han transcurrido tres años, salvo para los casos en los que se requiere la existencia de una sentencia, en los que se podrá revisar dentro de los treinta días posteriores a que se encuentre ejecutoriada ésta, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se notificó el acto original al administrado.

La tercera causal de improcedencia del recurso, muestra que en los casos de falso testimonio y delitos cometidos por los funcionarios de la administración que sirvieron para la expedición de un acto o resolución, no resulta procedente la interposición de un Recurso de Revisión si han transcurrido más de 30 días desde que se ejecutorió la sentencia que declara la falsedad del testimonio, así como cinco años desde que se notificó al administrado de la resolución o acto que afecta sus derechos.

El numeral 4, señala que no procede dicho recurso si al momento de interponer el mismo y del escrito presentado se observa que no se encuentra debidamente fundamentado en alguna de las causales de procedencia de las reconocidas en el Art.143. Por lo que resulta necesario el fundamentar de acuerdo a derecho lo que se intenta impugnar mediante el presente recurso, pues se corre el riesgo de que no proceda.

Y la última de las causales reconoce que no procede la interposición del Recurso de Revisión, si el acto que se pretende recurrir ha sido expedido por la máxima autoridad, de las distintas Administraciones Tributarias que se establecen en la ley sea la Administración Tributaria Central, el Director General del Servicio de Rentas Internas; en el caso de la Administración Tributaria Seccional, los Prefectos o Alcaldes; y, en el caso de la Administración Tributaria de Excepción, y las demás autoridades a las que expresamente la ley señale como tal.

## **2.6.2 Repercusiones de la Improcedencia**

Como se ha explicado en acápite anteriores, las máximas autoridades de cada una de la diferentes Administraciones Tributarias reconocidas por la ley, son los entes competentes para el conocimiento y trámite de dicho recurso, es por ello que se puede establecer como primer efecto o repercusión en la declaración de improcedencia de dicho recurso el que las resoluciones emitidas por las máximas autoridades anteriormente citadas ya no son susceptible de ningún otro recurso en la vía administrativa, pues agotan la misma, por ello en principio la persona que se sienta afectada por dicha resolución , posee la facultad de acudir a la vía judicial.

## **CAPÍTULO III:**

### **3. ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL ANTE EL RECURSO DE REVISIÓN**

#### **3.1. Administración Tributaria**

La Administración Tributaria se rige por los preceptos constitucionales, ya que la misma constituye una administración pública. En la norma suprema del país se establecen una serie de artículos que regulan la materia, tal es el caso de los artículos 141 y 147, el primero faculta al Presidente de la República como máximo responsable de la administración pública, y el segundo regula en sus numerales 5 y 13 lo siguiente:

“Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

5. Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control.

13. 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.” (Constitución, 2008)

Es necesario señalar que en el Art. 227 de la Constitución se recogen los principios bajo los que debe actuar la administración pública ellos son los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación (Constitución, 2008), debido a la calificación que se le da y la importancia que atañe, por lo que este precepto constitucional es aplicado a su vez a la administración tributaria en cuanto a su funcionamiento.

En la doctrina algunos autores reconocen en cuanto a la administración pública que no es única, sino que existen varias administraciones públicas (García de Enterría & Fernández

Rodríguez). Los autores García de Enterría y Tomas Ramón Fernández explican que la administración pública es ejercida en un entorno territorial, desde una perspectiva estatal y en cuanto a las circunscripciones, ya sean regionales o municipales. Este marco de actuación tan amplio de la administración pública tiene relevante importancia en materia tributaria, donde la administración tributaria actúa como complemento en la materialización de los objetivos de la administración pública. (Citados por Serrano A., tesis PUCE, pág. 88)

En el ámbito tributario la administración actúa de manera especializada y activa, ya que materializa las facultades que la ley le otorga, además es capaz de conocer, analizar y ejecutar cuestiones puntuales. Tiene carácter consultivo puesto que emite juicios valorativos, sin plantear las decisiones definitivas y con anterioridad a que se aplique la voluntad pública.

En el país la administración tributaria se ha desarrollado en los últimos años, tal ha sido su evolución que ha pasado de tener un control único sobre el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, hacia un método de incidencia a través de la promoción en cuanto al cumplimiento de dichas obligaciones tributarias, no de forma impositiva sino voluntaria, de tal manera que los contribuyentes cumplan con el pago de los impuestos. La gestión de la administración tributaria tiene como base los principios expuestos con anterioridad, y recogidos en la norma constitucional.

En el país se evidencian tres formas mediante las cuales se implementa la administración tributaria ellas son:

- La administración central, a través de la cual se regulan y controlan los tributos generales, aquí surge el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), los cuales se encargan de su cumplimiento.
- La administración seccional, que trata los casos referidos a los diferentes tributos que son aplicados en las provincias o municipios
- La administración de excepción, que administra los casos en los que la norma expresamente faculta, a la entidad pública que es acreedora de los tributos, a la gestión tributaria.

En cuanto a la administración tributaria central se puede afirmar que su dirección está atribuida al Presidente de la República, la cual se ejerce a través de los mecanismos que la ley disponga (Código Tributario, 2005, Art. 64). Este tipo de administración es responsabilidad del Estado y está dirigida a los impuestos internos y los que corresponden al comercio exterior. Las entidades encargadas de ello son el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE). El tema de la investigación de esta tesis está enfocado particularmente en esta administración tributaria central, específicamente en el Servicio de Rentas Internas y los derechos de los contribuyentes.

El Servicio de Rentas Internas tiene su base legal en la Ley 41, aprobada en el año 1997. Esta entidad se caracteriza por ser técnica y autónoma, tiene personalidad jurídica propia, fondos que también le son propios y patrimonio. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, LCSRI, 1997, Art.1). Aunque debe ejecutar la política tributaria que es aprobada por el Presidente de la República. En acápites posteriores se tratará con más detalle el funcionamiento y características del Servicio de Rentas Internas (SRI).

La otra entidad es la Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), que es reconocida como una entidad dirigida al servicio público, que además desempeña las funciones de determinación y recaudación en cuanto a las obligaciones tributarias relacionadas por la entrada y salida de mercancías del país ( Código Orgánico de la Producción ).

Esta entidad es autónoma, considerada una persona jurídica de derecho público y posee jurisdicción nacional. El órgano directivo de esta entidad se compone de funcionarios del sector público, los cuales desempeñan funciones dirigidas al tráfico aduanero, relacionadas con el establecimiento de las tasas por los servicios y las normas de valor. En la estructura interna de esta entidad la persona encargada de dirigirla tiene a su cargo la solución de los recursos de queja y la verificación de las declaraciones aduaneras, además existen los gerentes distritales que tienen facultades propias y contribuyen en el funcionamiento de un sistema desconcentrado.

Estos funcionarios son los encargados de aplicar los tributos al tráfico aduanero. Algunos de estos impuestos son el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y las tasas por los servicios. Es necesario señalar que, aunque la aduana es la entidad encargada de la recaudación de estos impuestos según lo estipulado en la normativa, en la práctica el Servicio de Rentas Internas es el encargado de la administración de los mismos y atiende además las reclamaciones.

La administración tributaria seccional es aplicada en las provincias y municipios. El máximo representante de la misma es el Prefecto y el Alcalde, y la administración y aplicación de los tributos correrá a cargo de las entidades que la ley disponga. En las provincias los consejos provinciales tienen potestades para aplicar las contribuciones y pueden crearlas también, lo mismo ocurre en el caso de las tasas, y los impuestos que existen para garantizar un buen funcionamiento, la administración tributaria parte de la actuación de los directores financieros y los tesoreros (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, 19 oct. 2010, ).

La administración financiera de los municipios contempla a la administración tributaria así lo establece la Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, donde se regula que cada territorio municipal tendrá una dirección financiera, aquí en cuanto a su funcionamiento se establece un recaudador de ingresos municipales y un funcionario que es el jefe inmediato de la dirección financiera. Estas municipalidades tienen la facultad de crear y aplicar las tasas y las contribuciones. Existen impuestos que son creados por la norma con el objetivo de que beneficien a los municipios económicamente, ejemplo de ello es el impuesto sobre la propiedad urbana, el impuesto sobre la propiedad rural, el impuesto de alcabalas, el impuesto sobre los vehículos, el impuesto de matrículas y patentes, el impuesto sobre las utilidades en la adquisición de bienes inmuebles, y otros. Las obligaciones tributarias en estas municipalidades son controladas por el jefe financiero del municipio, además el atiende las reclamaciones, o sea, que la administración tributaria municipal es ejercida y controlada por los jefes de los departamentos financieros y los tesoreros municipales. En cuanto a la revisión y la remisión de las consultas, su atención



corresponde a la máxima autoridad administrativa. Aunque el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, es la norma fundamental que regula toda la materia financiera y tributaria en las municipalidades, esta norma la complementa el Código Orgánico Tributario.

En nuestro país existen las llamadas administraciones tributarias de excepción compuesta por varias entidades tales como las autoridades portuarias y algunos ministerios, las cuales ejecutan los tributos y sobre todo las tasas. Estas administraciones tributarias de excepción no tienen facultades en cuanto a la competencia político territorial. El funcionamiento de estas entidades en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributaria, cómo se materializa su recaudación, cómo se tramitan las reclamaciones y los recursos de los que pueden hacer uso los sujetos pasivos o sea los contribuyentes, está establecido en las normas correspondientes a cada una de ellas.

Se puede afirmar que la administración tributaria para dar cumplimiento a su cometido, o sea, para que pueda ejercer de la potestad de imponer o aplicar los tributos, tiene la potestad de emitir los actos administrativos, lo cuales constituyen actos instrumentales. Estos actos en nuestro sistema administrativo tienen carácter general y vinculante puesto que obligan a todos los administrados.

### **3.2. Marco Jurídico**

La administración tributaria en Ecuador tiene un amplio campo de actuación y su funcionamiento está basado en una serie de normas legales que establecen las directrices para su correcta estructura. Con la aprobación del Código Tributario se dio un paso de avance en cuanto a que se alcanzó un ordenamiento en las instituciones que conforman al sistema de derecho tributario ecuatoriano. Mediante esta ley se han estructurado los recursos administrativos, tales como la consulta y la revisión; además pueden plantearse otros como la casación (Código Tributario, 2005, Art. 115 y 143-155). La norma ha unificado la

legislación en cuanto a los procedimientos tributarios y constituye el principal instrumento en cuanto al desarrollo de la materia tributaria en el país.

En el Código se regulan las relaciones principales en materia jurídica que se desprenden de los sujetos activos y los contribuyentes, además se establecen todos los tributos que no son más que los impuestos, las tasas y las contribuciones, estas últimas se dividen en especiales y de mejoras. Por supuesto que los tributos serán aplicados a nivel nacional, municipal, local o de otras entidades como se expresó anteriormente. En esta norma se hace referencia a las diferencias existentes entre la facultad normativa y la gestión tributaria. Esta última está dirigida a la emisión de actos y los procedimientos administrativos (Código Tributario, 2005, Art. 7-9).

En esta norma los actos administrativos en materia tributaria, se caracterizan por las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que siempre que no se demuestre lo contrario, se aceptan estos actos conforme a lo establecido en la ley. No obstante, estas presunciones pueden ser rebatidas por los interesados por medio de las reclamaciones y los recursos que contempla este Código Tributario, además pueden ejecutarse ante los jueces tributarios, acciones de impugnación, contra estos actos administrativos, por lo que esta normativa establece herramientas afines, tanto para la administración como para los contribuyentes (Código Tributario, 2005, Art. 82 y 220).

Esta ley reconoce las diferentes clases de los actos administrativos, en materia tributaria se distinguen los actos reglados y los discrecionales. Estos actos administrativos tributarios se emiten teniendo como base una fundamentación normada, por lo que la discrecionalidad administrativa es usada en pocas ocasiones, el Art.10 regula que a estos actos de gestión en materia tributaria de la forma siguiente: “El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley” (Código Tributario, 2005, Art.10).

Otra norma legal muy relevante en materia tributaria es la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), la cual regula a los tributos como impuesto a la renta, impuesto a los consumos especiales, impuesto al valor agregado y las retenciones en la fuente. Esta ley se pronuncia en relación al tratamiento aplicable a los impuestos indirectos, para lo cual es necesaria una disminución de aquellos tributos que afectan a los contribuyentes ecuatorianos (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004, Art. 1; 43; 52 y 75).

La Ley No.41, denominada también Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, fue promulgada con el fin de modernizar el sistema tributario en el país, de instaurar una nueva entidad técnica que se encargara del manejo de la gestión tributaria interna a nivel nacional. Esta ley faculta a la dirección del SRI a emitir actos normativos dotados de un carácter general y obligatorio (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, LCSRI, 1997, Art.8), los cuales no pueden ir en detrimento de las leyes ni los reglamentos según lo establecido en la Constitución de la República.

En el Art. 7 se establecen las funciones de la máxima autoridad del SRI una vez interpuesto este recurso administrativo, se plantea lo siguiente:

“El Director General del Servicio de Rentas Internas tendrá las siguientes funciones, atribuciones y deberes:

5. Resolver los Recurso de Revisión que se interpongan respecto de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, conforme lo previsto en el Código Tributario. Esta facultad es indelegable”. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, LCSRI, 1997)

Es necesario señalar que lo regulado en esta ley no se contrapone a los preceptos del Código Tributario. La normativa plantea que las funciones del Director del Servicio de Rentas Internas, ante este recurso, son indelegables y que además dicho recurso sólo puede ser interpuesto sobre actos firmes y ejecutoriados, como bien se expresa en el artículo citado con anterioridad. Dicha ley está complementada por su reglamento, el cual tiene como fin la

adecuación de la estructura funcional del SRI a los sistemas que operan en el país en la actualidad.

### **3.3. El Servicio de Rentas Internas (SRI)**

Como bien se ha expresado en acápite anteriores el SRI es una entidad técnica y autónoma, aunque su autonomía no es absoluta, de derecho público, posee personalidad jurídica, y además patrimonio y fondos propios. Esta entidad sustituyó a la Dirección General de Rentas, la cual no tenía autonomía. La autoridad máxima del SRI, es el Directorio, y es presidido por el Ministro de Finanzas y Crédito Público, el cual ha de ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República. Este Directorio es el encargado de ilustrar las políticas, pero no es el que aplica los tributos, esta facultad, en cuanto a los tributos, está conferida al Director del SRI por mandato presidencial, el Directorio se encuentra conformado por siete representantes, de los cuales solamente uno pertenece al sector privado (Bustos A., 2007, págs. 79-82).

La actuación del SRI está sujeta a las leyes tales como, el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y demás leyes aplicables en cuanto a materia de administración, finanzas y operaciones tributarias. Esta entidad no sólo ejecuta una función recaudadora en cuanto a la gestión de los tributos y aplicación de los impuestos, sino que además viabiliza la obtención de información de los contribuyentes sobre los temas tributarios y financieros con el objetivo de aportar a su capacitación referida al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta capacitación está dirigida a alcanzar el principal objetivo del SRI, el cual es lograr impulsar la administración tributaria hacia la modernidad y que la relación con los contribuyentes sea clara y comprometida.

En cuanto a su estructura operacional el Servicio de Rentas Internas (SRI) se caracteriza por ser desconcentrada y funciona por medio de las direcciones provinciales, regionales y las delegaciones en las zonas. Además, el Servicio de Rentas Internas ha establecido una serie de políticas para sus empleados con el fin de que todos actúen bajo los

mismos principios y exista uniformidad en la ejecución. En la normativa que establece los preceptos bajo los cuales debe funcionar esta entidad se regulan las funciones siguientes (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, LCSRI, 1997, Art. 2):

- Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República.
- Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad.
- Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria.
- Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley.
- Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro; Imponer sanciones de conformidad con la Ley.
- Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional.
- Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial.
- Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley.

Como se explicó anteriormente esta entidad realiza el control, la recaudación y determina todo lo referente a las obligaciones tributarias nacionales, o sea tiene a su cargo los impuestos relacionados con la renta, valor agregado, los consumos especiales, sobre el transporte terrestre, la salida de divisas, los ingresos extraordinarios, las tierras rurales y cualquier otro tributo siempre que no esté asignado a otra autoridad mediante la ley. El SRI también posee facultades reglamentarias, aunque se ha planteado la inconstitucionalidad de las mismas, no obstante, la norma constitucional es bien clara al respecto y regula lo siguiente: “Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales” (Constitución, 2008, Art.132.6). Este artículo brinda la posibilidad, a las entidades

públicas, de que promulguen leyes referidas a determinadas materias de su competencia, por lo que el SRI tiene dicha potestad en los supuestos que respondan a la administración tributaria central.

Dicha facultad reglamentaria está dirigida al cumplimiento de las obligaciones tributarias, este cumplimiento viene dado por todo un proceso de fiscalización, el cual viene determinado en la norma constitucional, como un deber de contribuir al gasto público, de la siguiente forma (Constitución, 2008, Art. 83.15):

“Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

Es necesario señalar que antes de la creación del Servicio de Rentas Internas, el sector público no financiero presentó déficits en varios años, en la década del noventa, y dicha situación desapareció, con la creación de esta entidad, ya que en los años posteriores a su creación se dieron superávits en el producto interno bruto (PIB). Este cambio fue a partir de una reestructuración interna, o sea, se modificó al personal que iba a desempeñar las funciones públicas, primeramente se trasladaron los trabajadores que laboraban en la Dirección General de Rentas del Ministerio de Finanzas, la cual fue extinguida, y se llegó a la conclusión que un importante por ciento del personal no estaba capacitado para desempeñar correctamente las funciones que ameritaba el cargo.

Este estudio contribuyó a un mejor funcionamiento del SRI y que además se trabajara en base al cumplimiento de su objetivo fundamental que es la optimización en cuanto a la recaudación de los impuestos, además se logró bajar los índices en cuanto a la evasión tributaria, cuyo fenómeno es uno de los factores que afectan la recaudación de los impuestos, por lo que constituye una gran preocupación para el Estado, y las causas negativas que se

desprenden de este fenómeno y que causan severos daños al sistema económico del país (Bustos A., 2007, págs. 69-76).

### **3.4. Actuación de la Administración Tributaria Central ante el Recurso de Revisión.**

En materia jurídica, específicamente en la vía administrativa, el derecho que asiste de impugnar los actos de la autoridad pública se materializa mediante los recursos, estos son los instrumentos con los que el litigante, en el caso que nos ocupa el administrado, puede ir contra una decisión administrativa, por lo que a través de estos recursos son atacados solamente los actos administrativos y por tanto se defienden los intereses legítimos y los derechos subjetivos, ese es el fin específico que todo recurso administrativo persigue (García de Enterría & Fernández Rodríguez). (Citados por Serrano A., tesis PUCE, pág. 73)

En nuestro país el Recurso de Revisión se puede interponer por la parte afectada o por oficio, dentro de los términos establecidos, así lo regula el Código Tributario:

“...Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé...” (Código Tributario, 2005, pág. Art. 103.8)

Por lo que se puede afirmar que para este Recurso de Revisión no se establecen plazos en cuanto a su iniciación o la duración del mismo, además se dispone de un mecanismo para notificar a los interesados en el proceso y para la presentación de las pruebas. La normativa tributaria del país es bien clara en cuanto a la implementación de este recurso, se reconocen las causales de procedencia y no procedencia, como ya se lo estableció en líneas superiores.

Aquí se evidencia cuando es procedente dicho recurso según lo regulado en la causal primera, ya que se establece cuando los actos y las resoluciones que emite la administración están errados y los interesados, ya sean los contribuyentes o los responsables, pueden

interponer dicho recurso empleando esta causal, con el fin de impugnar ese acto administrativo. Consecutivamente en las demás causales que contempla el artículo se puede apreciar que al ser un recurso de carácter extraordinario tiene como base fundamental la legalidad como principio, por lo que las resoluciones y los actos deben constar bien fundamentados.

Si analizamos la actuación de la administración una vez interpuesto este recurso administrativo, se observa que, si el sujeto pasivo promueve la revisión, dicho trámite está encaminado hacia una unidad especializada en este tipo de procedimientos. El Servicio de Rentas Internas tiene este tipo de unidad especializada. Existen en estas entidades, especialistas responsables del análisis de cada caso, en la norma tributaria se establece que una vez que hayan sido analizados los fundamentos de hecho y de derecho, si el acto administrativo ha incurrido en alguna de las causales reguladas en la norma, es procedente este recurso, pero en caso contrario este trámite es archivado (Código Tributario, 2005, Art. 143 y 144).

Estos especialistas, considerados funcionarios técnicos, son los encargados de emitir un informe técnico. Al respecto es necesario señalar que dicho informe es previo y consiste en que constituye el punto a partir del cual la máxima autoridad del SRI, asume una posición de juzgador, por lo que dicho documento se convierte en una calificación de procedencia, a partir del cual se establecerá un expediente sumario, en los supuestos donde se requiera la presentación de pruebas. La Administración Tributaria, aunque pueda ejercer esta facultad de oficio, el contribuyente que haya propuesto el Recurso de Revisión no queda en estado de indefensión, en el supuesto de que la propia administración no le diera trámite al proceso, esta posibilidad no existe ya que va en detrimento de los preceptos constitucionales.

Por lo que una vez que se haya establecido el proceso sumario, sólo concluirá en los términos establecidos por la propia administración tributaria, además en el procedimiento deberán presentarse todas las pruebas de las que el interesado disponga. Es necesario señalar que las pruebas deben guardar una relación inmediata con las causas por las se promueve el



Recurso de Revisión, ya que no tendría lógica alguna que los interesados presentasen pruebas que no guarden una relación directa con este recurso, ello es un principio en el proceso denominado economía procesal administrativa.

En el Código Tributario se regula que cuando este recurso es interpuesto y se refiere a cuestiones de derecho, el expediente sumario no es requerido, por lo que la actuación de la administración tributaria es fundamental, ya que debe determinar la situación jurídica con una total transparencia, con el objetivo de economizar costas procesales, o sea, evitar pérdidas de tiempo y de recursos (Código Tributario, 2005, pág. Art.144). En el Recurso de Revisión y en el tiempo que dure su tramitación, los funcionarios de la administración tributaria tienen la obligación de ajustar sus acciones a las normas que regulan las instituciones de la administración pública.

Los derechos de los contribuyentes no deben ser afectados, como consecuencia de la existencia de comportamientos irregulares por parte de la administración tributaria, esto vulnera principios tales como la seguridad jurídica y la garantía que debe prevalecer en el debido proceso, si estos principios son violentados el contribuyente está en una situación de indefensión y de desigualdad frente a la administración tributaria.

## **CAPÍTULO IV**

### **4. ANÁLISIS Y PROCEDIMIENTOS PARA LA CORRECTA APLICACIÓN DEL RECURSO DE REVISIÓN**

#### **4.1. Propuesta Jurídica**

Mediante esta propuesta jurídica se considera necesaria una reforma al Código Tributario, a través de la cual se determine que los recurrentes sean solamente, el sujeto pasivo al cual se le han afectado sus derechos y la administración de la cual emanó el acto administrativo ya ejecutado, el cual se requiera revisar. Mediante esta reforma se le brindará al sujeto pasivo mayor seguridad en cuanto a sus derechos al interponer este Recurso de Revisión frente a la administración tributaria.

Esta reforma debe garantizar que la administración no actúe como juez y parte, ya que existe un conflicto de intereses y los contribuyentes quedan en un estado de indefensión; puesto que no es característico de la administración tributaria ir contra sus propios actos, por lo que debe existir un órgano ajeno que controle dichos actos y que los dictamine con el fin de aumentar la calidad de sus procesos y sobre todo en cuanto a la interposición del Recurso de Revisión, el cual podríamos nombrar como Comité de Control de la Actuación de la Administración Tributaria Central con el objetivo de que este recurso extraordinario llegue a convertirse en un mecanismo de ayuda al contribuyente.

#### **4.2. Análisis de los resultados de la investigación de campo**

##### **4.2.1 Entrevista**

La entrevista estuvo dirigida a tres profesionales del derecho, especialistas materia de Derecho Tributario. Esta entrevista tuvo como objetivo recopilar información, aclarar opiniones, aportar elementos a la investigación, además de solicitar algunas sugerencias

respecto al comportamiento del Recurso de Revisión como un mecanismo de ayuda al contribuyente y su comportamiento frente al Servicio de Rentas Internas.

A continuación se presenta un cuadro detallado con las preguntas que se realizaron a estas tres personas, y las respectivas respuestas.

| <p><b>PREGUNTAS</b></p>   | <p><b>ENTREVISTA 1</b><br/><b>Dr. César Molina Novillo</b><br/><i>Molina y Compañía</i><br/>Especialista en Derecho Tributario</p>   | <p><b>ENTREVISTA 2</b><br/><b>Dr. María Teresa Delgado</b><br/><i>Molina y Compañía</i><br/>Especialista en Derecho Tributario</p>  | <p><b>ENTREVISTA 3</b><br/><b>Dr. Diego Almeida Guzmán</b><br/><i>Almeida Guzmán y Asociados</i><br/>Especialista en Derecho Tributario</p>  |
|---|--|---|--|
| <p>¿Considera usted que existe una correcta proyección de la administración tributaria central respecto a la tramitación del Recurso de Revisión?</p> | <p>El Recurso de Revisión es una facultad de la administración, por lo que puede considerarse como un derecho de esta, y no del administrado, ya que el contribuyente cuando presenta este recurso ante la administración tributaria, apunta a que existe un error, el cual puede ser de hecho o de derecho, según lo regulado en la norma, pero es la administración la que decide si el recurso procede o no procede. Esta proyección de la Administración no considero que sea correcta ya que el contribuyente o</p> | <p>La proyección de la administración ante la presentación del Recurso de Revisión no es correcta, ya que este recurso es interpuesto ante la propia administración tributaria que afectó los derechos del sujeto pasivo, o sea, que en la tramitación de este recurso extraordinario, la administración actúa como juez y parte, en el asunto; y la garantía en cuanto a este recurso, que es la de resarcir los daños emanados de ese acto administrativo, no se cumple, ya que es la propia administración la que debe resolver el asunto.</p> | <p>La proyección de la administración ante el trámite del Recurso de Revisión es consecuente con lo establecido en la ley, el sujeto pasivo o contribuyente tiene la potestad de interponer este recurso contra el acto administrativo que va en detrimento de sus derechos, a través de las causales regulada</p> |

|   |  |   |   |
|---|--|---|---|
|   | administrado tiene una posición desventajosa frente a la misma.  |   | en la normativa y ante el trámite la administración debe responder en términos establecidos, por lo que constituye un derecho de los administrados.   |
| ¿Piensa usted que los contribuyentes tienen una posición de indefensión al promover el Recurso de Revisión administración tributaria central? | El contribuyente si se encuentra en un estado de indefensión, ya que la administración que debe conocer este recurso, es la misma de donde emana el acto administrativo que daña los derechos del sujeto pasivo, además cuando se le notifica al contribuyente la decisión de la administración, la mayoría de las veces esta resolución ratifica lo planteado en un inicio, por lo que el administrado debe recurrir a otra instancia como la vía judicial. | Los administrados que interponen el Recurso de Revisión, ven afectados sus derechos, primero por el acto administrativo surgido de la propia administración, y luego por la incapacidad a la que se enfrenta porque la propia administración tributaria, prácticamente nunca va contra sus propios actos, los refirma, por lo que deben recurrir a la vía judicial.<br><br>Este estado de indefensión parte de lo regulado en la propia normativa, ya que este recurso ha sido entendido por el legislador como una facultad que se | El contribuyente no se encuentra en un estado de indefensión ya que la ley regula las causales a través de las cuales este puede interponer el Recurso de Revisión . Este recurso debe ser bien fundamentado, por lo que la administración debe responder correctamente al emitir la resolución, o sea, si el acto administrativo |

|   |  |  |   |
|---|--|--|---|
|   |  | <p>inicia de oficio por la administración y da al contribuyente la posibilidad de interponerlo ante la misma.</p>  | <p>afecta los derechos del administrado, debe ser anulada, y esa responsabilidad es de la administración, hacer cumplir los derechos de los contribuyentes.</p>   |
| <p>¿Cree usted que la legislación tributaria es clara respecto a las facultades de la administración tributaria ante el Recurso de Revisión y los derechos que poseen los contribuyentes?</p> | <p>La norma tributaria es la que establece las facultades y la competencia de las autoridades administrativas para conocer el recurso de revisión, así como también la interposición de este por aquellas personas que ven afectados sus derechos como consecuencia de la emanación de un acto administrativo, pero reconoce si esa interposición del recurso es procedente o no. Ahí considero que existe una dicotomía puesto que tiene la potestad facultativa de</p> | <p>El Código Tributario reconoce las facultades de la administración tributaria y es bien claro en cuanto a las causales para interponer el Recurso de Revisión, pero no protege a los contribuyentes en el sentido de que no les brinda una alternativa cuando la administración se pronuncia reafirmando sus propios actos, por lo que el administrado no tiene otra oportunidad en la instancia administrativa, lo que contribuye a una demora y mayores costos monetarios para los</p> | <p>La legislación tributaria en el Ecuador regula de forma adecuada y actual los aspectos relacionados con la administración tributaria y los contribuyentes frente a los diversos procesos administrativos que se pueden interponer. El Recurso de Revisión está bien determinado en el Código</p> |

|  |  |  |   |
|--|--|--|---|
|  | <p>trabajar sobre sus propias decisiones, no hay imparcialidad, ya que debe ir contra sus propios actos y hay un riesgo alto de que los derechos de los contribuyentes sean violentados.</p> <p>La norma nos es consecuente en cuanto a los derechos de los administrados.</p> | administrados.   | Tributario, sus causales, con las cuales los contribuyentes pueden interponer este recurso y así tienen la posibilidad de dirimir los daños causados por el acto administrativo.  |
| ¿Qué usted considera de la actuación del SRI en el sistema tributario ecuatoriano? | <p>Con el surgimiento del SRI el sistema tributario ecuatoriano se ha encaminado hacia la modernización, en cuanto a estructura y funcionamiento, promocionando entre los contribuyentes una cultura tributaria en cuanto al cumplimiento de las obligaciones.</p>             | <p>El SRI sustituyó un sistema decadente que se caracterizó, por la poca eficiencia en la recaudación de los impuestos, por lo que el fin que persigue esta entidad es el impulso de una administración tributaria moderna y profesionalizada, y que en su actuar sea transparente para con la sociedad.</p> | <p>Tras la creación del SRI, los impuestos han tenido un mejor comportamiento desde un punto de vista organizacional. Su funcionamiento está sujeto estrictamente a la norma, además es el encargado de ejecutar la política tributaria aprobada por el jefe máximo del</p> |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  |  |  | <p>poder ejecutivo.<br/> Pero considero<br/> que se debe hacer<br/> énfasis en la<br/> relación con los<br/> contribuyentes,<br/> con el objetivo<br/> de perfeccionar<br/> la política<br/> tributaria en los<br/> impuestos.</p> |
|--|--|--|--|

Elaborado por: Luis Martínez Avendaño

#### **4.2.2. Análisis de resultados de las entrevistas realizadas.**

Estos especialistas en materia de Derecho Tributario que atentamente accedieron a ser entrevistados, aportaron información útil y valiosa, mediante la cual se pudo enriquecer la investigación desarrollada. Por medio de las preguntas aplicadas se pudo formular una opinión general respecto al comportamiento de la administración tributaria frente al Recurso de Revisión y el comportamiento de los derechos de los contribuyentes ante la interposición de este recurso, cuando un acto administrativo los afecta directamente.

En cuanto a la primera pregunta formulada en las entrevistas el Dr. Molina y la Dra. Delgado consideraron que el Recurso de Revisión es una potestad facultativa de la administración central tributaria, afirman que es un derecho de esta, y que el contribuyente se encuentra en una posición desventajosa frente a la administración tributaria, ya que esta es la que debe resarcir los daños emanados del acto administrativo que ejecutó. Por lo que esta administración debe ir contra sus propios actos. Sin embargo, el Dr. Almeida considera que la administración actúa ante el Recurso de Revisión, de forma correcta según los preceptos



establecidos en la norma tributaria, y el contribuyente puede interponer este recurso siguiendo las causales establecidas en la norma.

En relación a la segunda pregunta tienen criterios encontrados el Dr. Molina y la Dra. Delgado, puesto que consideran que el contribuyente se encuentra en un estado de indefensión frente a la administración una vez interpuesto este Recurso de Revisión. El Dr. Molina plantea que la resolución emitida por la administración tributaria, dando respuesta en cuanto al Recurso de Revisión, en la mayoría de las ocasiones ratifica lo planteado por el acto administrativo que afecta los derechos del contribuyente. No obstante, el Dr. Almeida cree que el contribuyente durante el procedimiento en cuanto al Recurso de Revisión, no está sujeto a ningún estado de indefensión puesto si este recurso es bien fundamentado según lo regulado en la ley, el sujeto pasivo tiene todas las posibilidades para anular el acto administrativo que ha lacerado sus derechos.

En la tercera pregunta en cuanto a las opiniones brindadas, encontrados que dos de los entrevistados son del criterio de que la legislación tributaria no regula consecuentemente los derechos de los contribuyentes, respecto al Recurso de Revisión, o sea, que coloca en una posición ventajosa a la administración frente a los administrados. El tercer entrevistado el Dr. Almeida considera que la legislación ecuatoriana en materia tributaria regula el Recurso de Revisión correctamente, tanto para la administración como para el contribuyente, con el fin de que este recurso cumpla su objetivo que es dirimir los daños ocasionados por el acto administrativo al sujeto pasivo.

Finalmente, en la cuarta pregunta los tres entrevistados reconocen la importancia y los avances surgidos después de la creación del SRI. Hacen énfasis en cómo esta entidad ha contribuido en el desarrollo y la modernización del sistema tributario en el país, y en el mejoramiento de las relaciones entre los contribuyentes y la administración, en el enfoque sobre el aumento de la cultura en materia de impuestos hacia los administrados y el ejercicio de sus derechos. El Dr. Almeida es de la opinión que esta relación entre los contribuyentes y la administración debe ser profundizada, o sea trabajar con un mayor énfasis para que la

cultura tributaria de los contribuyentes vaya en aumento, y se logre un mayor perfeccionamiento en la recaudación de los impuestos.

### 4.3. Encuesta

#### 4.3.1. Preguntas de la Encuesta

Las preguntas se las exponen en el Anexo No. 1

#### 4.3.2. Análisis e interpretación de datos

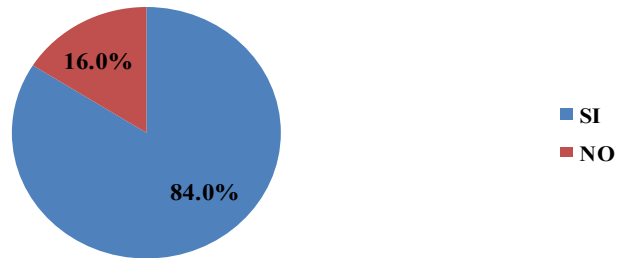
A continuación, se determina de manera gráfica y estadística los resultados que se desprendieron de la investigación de campo planteada:

- Pregunta No.1: ¿Conoce usted las obligaciones de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria Central?

| PERSONAS ENCUESTADAS      | OPCIÓN DE RESPUESTA |             |
|---------------------------|---------------------|-------------|
|                           | SI                  | NO          |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |             |
| Profesionales del Derecho | 23                  | 2           |
| Sujetos Pasivos           | 15                  | 10          |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE  |
| SI                        | 63                  | 84.00%      |
| NO                        | 12                  | 16.00%      |
| <b>TOTAL</b>              | <b>75</b>           | <b>100%</b> |

**Elaborado por: Luis Martínez**

### Gráfico No. 1. Pregunta No. 1 OPCIÓN DE RESPUESTA



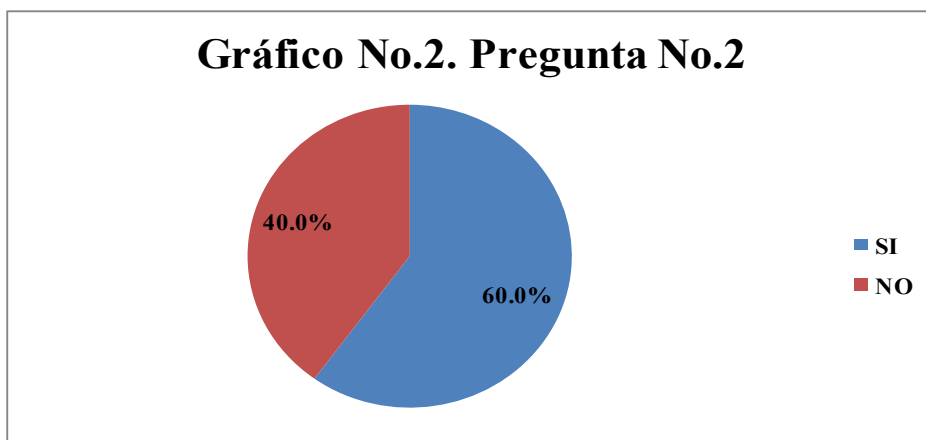
**Elaborado por: Luis Martínez**

El 84.00% de las personas encuestadas conocen las obligaciones tributarias a las que están sujetos, y un 16.00% no conoce cuáles son esas obligaciones. Es necesario señalar en cuanto a los sujetos pasivos que 15 personas respondieron que, si conocían de las obligaciones para con la Administración Tributaria, pero la mayoría sólo se refirieron al pago de los impuestos.

- Pregunta No.2: ¿Conoce usted los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria Central?

| PERSONAS<br>ENCUESTADAS   | OPCIÓN DE RESPUESTA |            |
|---------------------------|---------------------|------------|
|                           | SI                  | NO         |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |            |
| Profesionales del Derecho | 15                  | 10         |
| Sujetos Pasivos           | 5                   | 20         |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE |
| SI                        | 45                  | 60.00%     |
| NO                        | 30                  | 40.00%     |
| TOTAL                     | 75                  | 100%       |

**Elaborado por: Luis Martínez**



**Elaborado por: Luis Martínez**

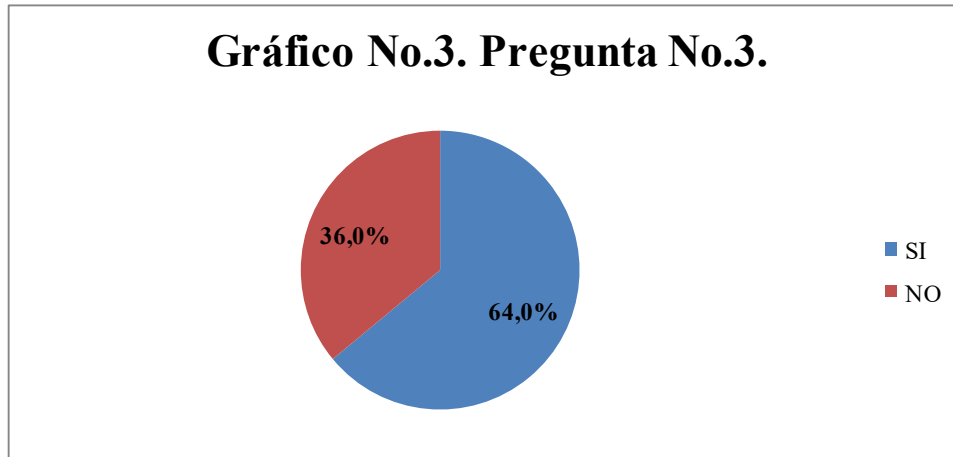
El 60.00% de los encuestados tienen conocimiento de sus derechos ante la administración tributaria, pero es necesario destacar que este porcentaje está dirigido fundamentalmente a los profesionales del derecho y a los funcionarios del SRI, por lo que aquí se evidencia la alta preparación de los trabajadores de esta entidad, el 40.00% de las personas entrevistadas no tienen un claro dominio de sus derechos frente a la administración tributaria, estos índices fueron en su totalidad en los sujetos pasivos entrevistados por lo que se evidencia la necesidad de seguir trabajando en torno al aumento de la cultura tributaria entre los contribuyentes.

- Pregunta No.3 ¿Conoce usted que son los recursos administrativos en el Derecho Tributario?

| PERSONAS ENCUESTADAS      | OPCIÓN DE RESPUESTA |            |
|---------------------------|---------------------|------------|
|                           | SI                  | NO         |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |            |
| Profesionales del Derecho | 20                  | 5          |
| Sujetos Pasivos           | 3                   | 22         |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE |
| SI                        | 48                  | 64.00%     |
| NO                        | 27                  | 36.00%     |
| TOTAL                     | 75                  | 100%       |

**Elaborado por: Luis Martínez**

**Gráfico No.3. Pregunta No.3.**



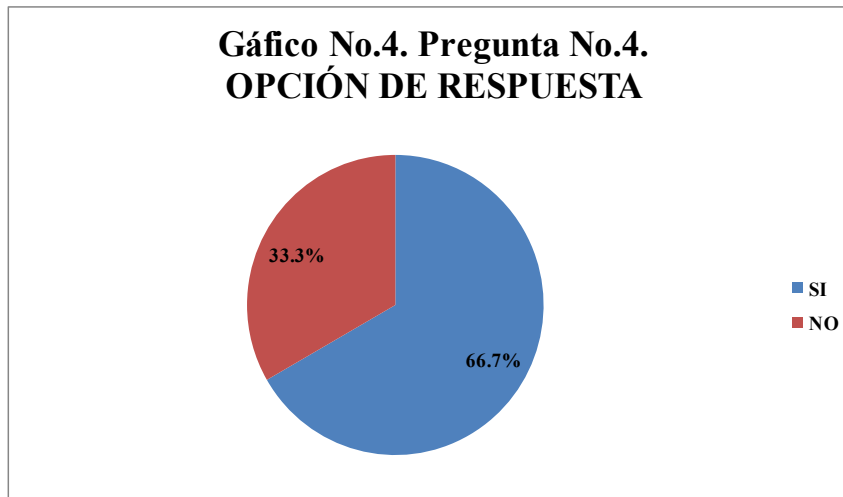
**Elaborado por: Luis Martínez**

El 64.00% de los encuestados conoce en qué consisten los recursos administrativos en el Derecho Tributario, y el 36.00% no tiene conocimiento respecto a estos recursos administrativos. Se puede apreciar que los funcionarios del SRI y los profesionales del derecho están bien documentados al respecto, caso contrario son los sujetos donde se registra la mayor cantidad de personas que respondieron negativamente.

- Pregunta No.4: ¿Conoce usted en qué consiste el Recurso de Revisión en materia tributaria?

| PERSONAS ENCUESTADAS      | OPCIÓN DE RESPUESTA |             |
|---------------------------|---------------------|-------------|
|                           | SI                  | NO          |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |             |
| Profesionales del Derecho | 20                  | 5           |
| Sujetos Pasivos           | 5                   | 20          |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE  |
| SI                        | 50                  | 66.67%      |
| NO                        | 25                  | 33.33%      |
| <b>TOTAL</b>              | <b>75</b>           | <b>100%</b> |

**Elaborado por: Luis Martínez**



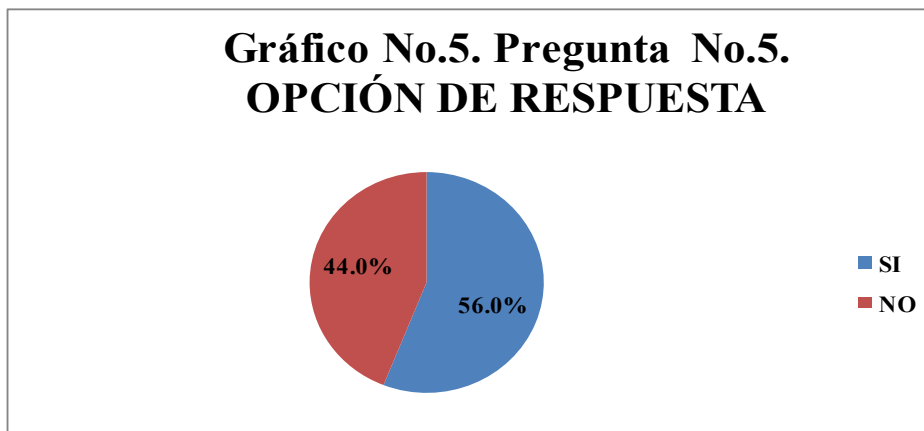
**Elaborado por: Luis Martínez**

El 66.67% de los encuestados respondieron positivamente en cuanto a que si dominaban en qué consistía el Recurso de Revisión, este porcentaje refleja el conocimiento que poseen los profesionales del derecho y los trabajadores de SRI, además la mayoría de los sujetos pasivos si demostraron conocer respecto a este recurso, el 33.33% respondió negativamente.

- Pregunta No.5: ¿Conoce usted los supuestos en los el Recurso de Revisión puede ser interpuesto ante la Administración Tributaria Central?

| PERSONAS<br>ENCUESTADAS   | OPCIÓN DE RESPUESTA |            |
|---------------------------|---------------------|------------|
|                           | SI                  | NO         |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |            |
| Profesionales del Derecho | 15                  | 10         |
| Sujetos Pasivos           | 2                   | 23         |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE |
| SI                        | 42                  | 56.00%     |
| NO                        | 33                  | 44.00%     |
| TOTAL                     | 75                  | 100%       |

Elaborado por: Luis Martínez



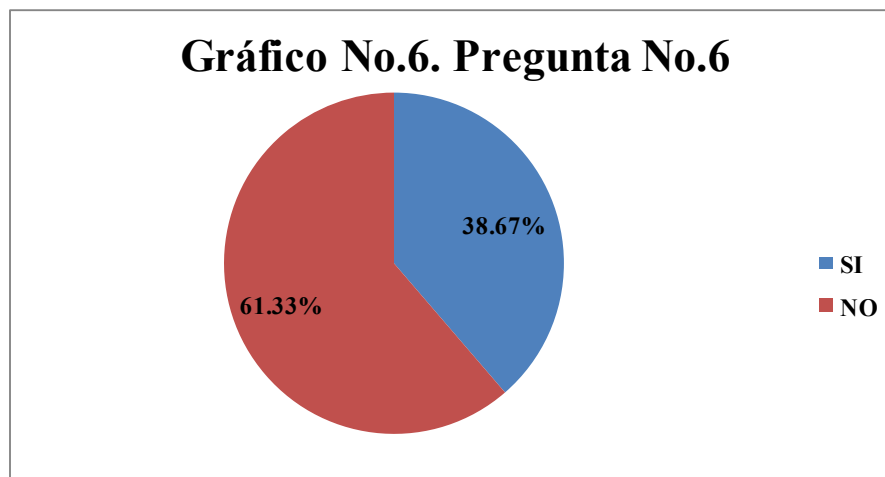
Elaborado por: Luis Martínez

El 56.00% de los encuestados tienen conocimiento respecto a los casos en que este recurso puede ser interpuesto, pero estas personas en su mayoría son profesionales del derecho y trabajadores del SRI, el 44.00% de los encuestados dijo no tener noción al respecto en su totalidad fueron sujetos pasivos.

- Pregunta No.6: ¿Está de acuerdo que la Administración Tributaria Central deba conocer el Recurso de Revisión y al mismo tiempo resolverlo?

| PERSONAS<br>ENCUESTADAS   | OPCIÓN DE RESPUESTA |            |
|---------------------------|---------------------|------------|
|                           | SI                  | NO         |
| Funcionarios del SRI      | 25                  |            |
| Profesionales del Derecho | 3                   | 22         |
| Sujetos Pasivos           | 1                   | 24         |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE |
| SI                        | 29                  | 38.67%     |
| NO                        | 46                  | 61.33%     |
| TOTAL                     | 75                  | 100%       |

Elaborado por: Luis Martínez



**Elaborado por: Luis Martínez**

El 38.67% de los encuestados no están de acuerdo con que la administración tributaria resuelva el Recurso de Revisión, este es un porcentaje bien alto en cuanto a las personas encuestadas, los que asumen esta posición son los profesionales del derecho y los sujetos pasivos. Ello da la medida de que son estas personas las que se tienen que enfrentar constantemente con las decisiones emanadas de la administración por medio de los actos administrativos, y sufren las consecuencias de los errores cometidos. El 38.67% de los encuestados opinan que sí, pero es de destacar que estas personas son casi en su totalidad funcionarios del SRI.

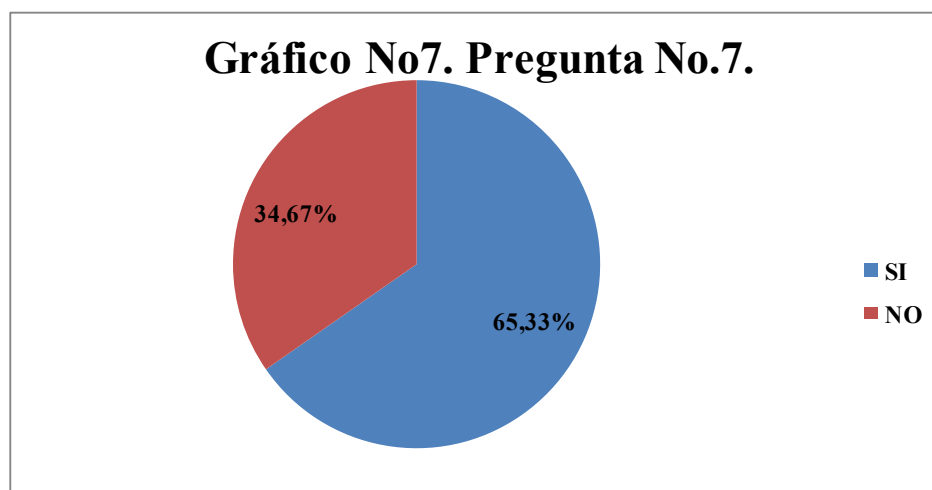
- Pregunta No.7: ¿Considera que el contribuyente se encuentra en una posición desventajosa frente al actuar de la Administración Tributaria Central?

| PERSONAS<br>ENCUESTADAS   | OPCIÓN DE RESPUESTA |               |
|---------------------------|---------------------|---------------|
|                           | SI                  | NO            |
| Funcionarios del SRI      |                     | 25            |
| Profesionales del Derecho | 24                  | 1             |
| Sujetos Pasivos           | 25                  | 0             |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE    |
| <b>SI</b>                 | <b>49</b>           | <b>65.33%</b> |



|              |           |               |
|--------------|-----------|---------------|
| <b>NO</b>    | <b>26</b> | <b>34.67%</b> |
| <b>TOTAL</b> | <b>75</b> | <b>100%</b>   |

**Elaborado por: Luis Martínez**



**Elaborado por: Luis Martínez**

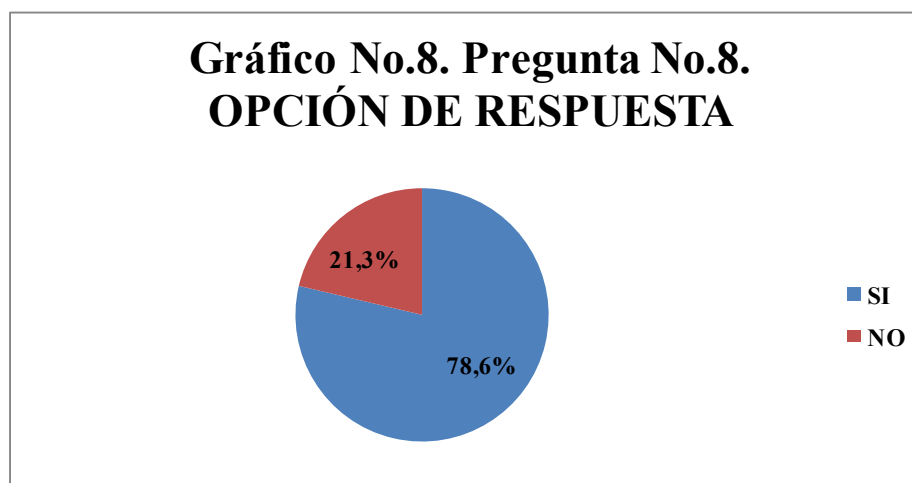
El 65.33% de los encuestados considera que los contribuyentes están en una posición de desventaja frente a la administración, gran porcentaje de estas personas son sujetos pasivos y profesionales del derecho, o sea, que ellos representan el sector que se enfrenta a las malas decisiones de la administración y sufren las consecuencias, el 34.67% son del criterio de que los contribuyentes no sufren desventaja alguna, pero este estado de opinión parte de los trabajadores del SRI.

- Pregunta No.8: ¿Considera que el SRI realiza un trabajo efectivo en la recaudación de los impuestos?

| <b>PERSONAS<br/>ENCUESTADAS</b> | <b>OPCIÓN DE RESPUESTA</b> |           |
|---------------------------------|----------------------------|-----------|
|                                 | <b>SI</b>                  | <b>NO</b> |
| Funcionarios del SRI            | 25                         |           |
| Profesionales del Derecho       | 16                         | 9         |
| Sujetos Pasivos                 | 18                         | 7         |

| OPCIÓN DE RESPUESTA | CANTIDAD | PORCENTAJE |
|---------------------|----------|------------|
| SI                  | 59       | 78.6%      |
| NO                  | 16       | 21.3%      |
| TOTAL               | 75       | 100%       |

Elaborado por: Luis Martínez



Elaborado por: Luis Martínez

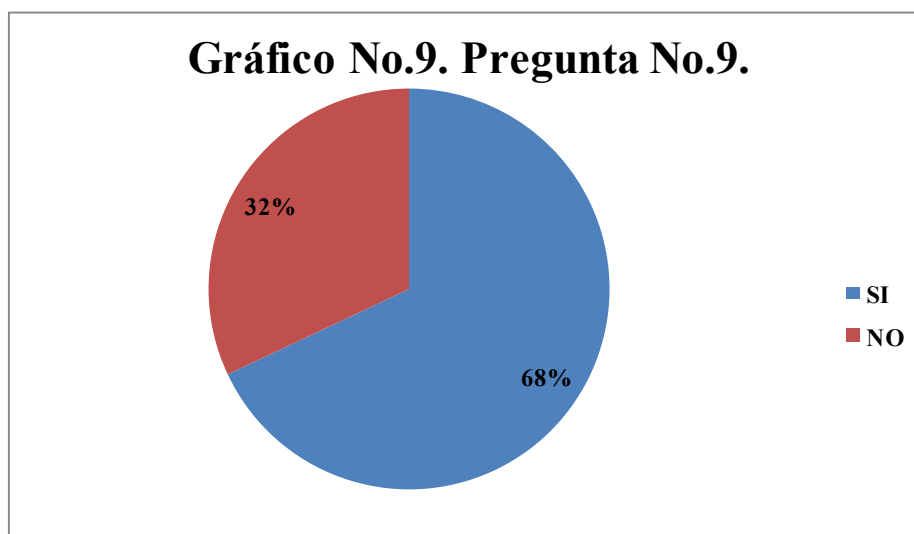
El 78.6% de los encuestados reconoce la labor desempeñada por el Servicio de Rentas Internas como positiva, y el 21.3% no lo creen así, por lo que se puede afirmar que la esta entidad ha contribuido al mejoramiento del sistema tributario ecuatoriano, en cuanto a su estructura y funcionamiento.

- Pregunta No.9: ¿Considera que el contribuyente ha alcanzado una mayor cultura tributaria desde la creación del SRI?

| PERSONAS<br>ENCUESTADAS   | OPCIÓN DE RESPUESTA |            |
|---------------------------|---------------------|------------|
|                           | SI                  | NO         |
| Funcionarios del SRI      | 22                  | 3          |
| Profesionales del Derecho | 13                  | 12         |
| Sujetos Pasivos           | 16                  | 9          |
| OPCIÓN DE RESPUESTA       | CANTIDAD            | PORCENTAJE |

|              |           |             |
|--------------|-----------|-------------|
| <b>SI</b>    | <b>51</b> | <b>68%</b>  |
| <b>NO</b>    | <b>24</b> | <b>32%</b>  |
| <b>TOTAL</b> | <b>75</b> | <b>100%</b> |

**Elaborado por: Luis Martínez**



**Elaborado por: Luis Martínez**

El 68% de los encuestados cree que el contribuyente ha mejorado en cuanto al conocimiento en materia tributaria, pero no obstante el SRI debe seguir trabajando para mejorar el canal de comunicación con los administrados, ya que el 32% de los encuestados no consideran lo mismo y ello demuestra que todavía queda mucho por hacer respecto a este tema.

### **Conclusiones:**

Posterior al desarrollo de la presente investigación se pueden arribar a las conclusiones siguientes:

- La Administración Tributaria Central carece de la disposición de revisar sus actos, los cuales pueden ser impugnados por considerarse infractores de las normas legales, por lo que se evidencia en la práctica que las resoluciones emitidas a raíz de los Recursos de Revisión son constantes a lo antes expresado en el acto administrativo y excepcionalmente modifica lo ya ejecutado.
- El Recurso de Revisión constituye un medio procesal que posee carácter extraordinario, el cual persigue inhabilitar lo que ya se ha dictaminado, puesto que sólo procede contra los actos firmes de la administración, por ello es considerado como un medio de autocontrol, además esta es su principal diferencia con la mayoría de los recursos administrativos los cuales persiguen fundamentalmente que un acto administrativo produzca efectos.
- Este recurso administrativo surge en la legislación ecuatoriana como una necesidad en cuanto a la creación de mecanismos legales que garantizaran una paulatina modernización de la administración tributaria en el país, y se erradicara la lentitud que caracterizó por muchos años a esta administración, además de eliminar ciertos criterios que se emitían en el marco económico y legal, los cuales contribuían al estado de indefensión de los contribuyentes.
- Se ha evidenciado que el Servicio de Rentas Internas (SRI) en ocasiones no ha dado trámite, cuando las partes se han insinuado, al Recurso de Revisión, la entidad ha argumentado dicha actuación poniendo como base la potestad facultativa de la administración al respecto, lo que contraviene lo establecido en el Código Tributario, además de que en su actuar carecen de motivación.

- Los sujetos pasivos, o sea, los contribuyentes, los cuales forman parte de la relación jurídico-tributaria, no deben utilizar este recurso indiscriminadamente, deben plantear bien las causales por las que se puede establecer este recurso extraordinario, con las cuales la norma tributaria es bien clara, ya que la esencia del Recurso de Revisión radica en el suceso de los hechos que han ocasionado determinada resolución administrativa.
- El Recurso de Revisión está vinculado a los principios del derecho tributario, dentro de los cuales se destaca el principio de autotutela, el cual consiste en que la administración tributaria tiene la facultad de controlar, en cuanto a los actos administrativos que emite, su legalidad y la conveniencia, en virtud de aquellos intereses generales de la sociedad los cuales tiene la obligación de tutelar.

#### **Recomendaciones:**

- Estas facultades que posee la Administración Tributaria Central en el ordenamiento jurídico ecuatoriano deben estar encaminadas al mantenimiento y respeto de principios en los procedimientos tales como la legalidad, el debido proceso y la seguridad jurídica, con el fin de que los administrados tengan sus derechos intactos. Por lo que se hace imprescindible que en el ordenamiento jurídico se regule más respecto a ello, y que se contemple todo lo referente al tema, incluso las pronunciaciones en materia jurisprudencial.
- La actuación de los funcionarios de la administración tributaria ante el Recurso de Revisión debe ser considerada como objetiva e imparcial, por lo que es recomendable que dicha actuación debe tener como base fundamental la normativa relacionada con este recurso extraordinario, o sea, se debe acatar a lo establecido en la ley.

- Se ha demostrado que la administración tributaria ejecuta sus potestades en cuanto a la revisión por medio de la competencia que la norma le otorga, y mediante el Recurso de Revisión demuestra las facultades que la norma le otorga de manera coherente y legal, lo que contribuye a generar más confianza y seguridad jurídica en los administrados, por lo que es necesario el fortalecimiento de este recurso por parte de la administración tributaria central y la correcta aplicabilidad por parte de los sujetos pasivos.
  
- Es recomendable una reforma del Código Tributario en los preceptos que regulan el Recurso de Revisión, ya que sólo se regulan algunos aspectos relevantes en cuanto a la emisión de los actos administrativos y su resolución, pero los contribuyentes aún siguen en estado de indefensión frente a la administración tributaria central, debido a la posición discrecional que asume ésta en su actuación frente a los vacíos legales, por lo que las facultades de la administración deben ser más claras en la norma, y también los derechos de los contribuyentes, para su correcto ejercicio.

## Bibliografía Principal

1. ANDRADE Leonardo (2012). *Práctica tributaria*.: Quito: Editorial CEP.
2. BIELSA Rafael (1964). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Edición Sexta, Tomo II.
3. BUSTOS Javier (2007). *El impuesto al valor agregado y el régimen de facturación en el impuesto a la renta*. Quito: Cevallos, Editora Jurídica.
4. BUTRAGO Ignacio y DROMIS Fernando (1998); *Elementos del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Edición Primera, tomo I
5. CABANELLAS Guillermo (2004). *Diccionario enciclopédico de derecho usal. Tomo VII*. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L..
6. Comisión Interinstitucional Elaboradora del Proyecto del Código Tributario. (1975). *Informe de consideraciones de la Comisión Elaboradora del Proyecto del Código Tributario*.
7. Dromi, R. (2015). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, Edición Trece, tomo I.
8. DROMI Roberto (2015). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, Edición Trece, tomo II.
9. FIORINI Bartolome (1968). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Editorial La Ley, Edición Primera, tomo II.
10. GORDILLO Agustín (2015). *Procedimiento y recurso administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, Edición II, tomo I.
11. NAVA NEGRETE Alfonso (1999). *Derecho Administrativo Mexicano*. Mexico: Editorial Fondo Cultural Economico, Edición Primera, tomo I.
12. PEREZ Efraín (2009). *Derecho Administrativo*. Quito: Tercera Edición, tomo I.
13. Recurso de Casación en el juicio de impugnación., 70-2000 (Corte Constitucional 02 de abril de 2003).

14. TROYA José Vicente (1984). Estudios de Derecho Tributario. Quito: Editorial Corporacion Editorial Nacional, Edición Primera, tomo I.
15. VEDEL George (1980). *Derecho Administrativo*. Madrid: Editorial Aguilar, Edición Sexta, tomo I.
16. ZAVALA EGAS Jorge (2011). Lecciones de *Derecho Administrativo*. Lima: Editorial Edilex S.A., Edición Primera.

### **Bibliografía Complementaria**

1. Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Ediciones Legales.
2. Asamblea Nacional. (2009). *Código Orgánico de la Función Judicial*. Quito: Ediciones Legales.
3. Asamblea Nacional. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Ediciones Legales.
4. Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Quito: Ediciones Legales.
5. Congreso Nacional. (1997). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Quito: Ediciones Legales.
6. Asamblea Nacional. (2010). *Código Orgánica de la Producción, Comercio e Inversiones*. Quito: Ediciones Legales.
7. Asamblea Nacional (2010). *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Quito: Ediciones Legales.
8. Asamblea Nacional (2015). *Código Orgánico General de Procesos COGEP*. Quito: Ediciones Legales.
9. Presidencia de la República. (2002). *Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva*. Quito: Ediciones Legales.
10. Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Expediente No. 121-98 (R. O. 215, 18-VI-99).
11. Improcedencia de acción, Resolución 37-06 (Sala de lo Fiscal 20 de febrero de 2008).



### **Tesis Consultadas:**

1. BUENO CARRASCO Esteban Francisco (2008), Tesis obtención Maestría mención Derecho Tributario UASB.
2. MUÑOZ VACA Katty Mishell (2007), Tesis obtención Maestría mención Derecho Tributario.
3. SERRANO GALÁRRAGA Ana Belén (2015), Tesis obtención título de Abogada, PUCE.

### **Consulta Páginas WEB:**

1. <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=1692226&links=&optimize=20050203&publicinterface=true>.
2. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>
3. <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/jurisprudencia/fallosdetruple/reiteraciondelacortenacionaldejusticiadelofiscal/2008/11/27/recurso-de-casacion2>.