

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Hacia un nuevo recurso administrativo de revisión en
materia tributaria para proteger la seguridad jurídica
del administrado**

María Isabel Camacho Guamán

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la
obtención del título de Abogada

Quito, 23 de noviembre de 2023

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: María Isabel Camacho Guamán
Código: 00212121
Cédula de identidad: 1104336795
Lugar y Fecha: Quito, 23 de noviembre de 2023

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

HACIA UN NUEVO RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA PARA PROTEGER LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADO¹

TOWARDS A NEW ADMINISTRATIVE RESOURCE FOR REVIEW IN TAX MATTERS TO PROTECT THE LEGAL SECURITY OF THE ADMINISTERED

María Isabel Camacho Guamán
mc.isabelcg@gmail.com ²

RESUMEN

En ejercicio de la facultad resolutoria de la Administración Pública, se emiten actos y resoluciones que adquieren firmeza y ejecutoriedad; y, sin embargo, pueden adolecer de errores, lesionando derechos e intereses de los administrados. El presente trabajo analiza la naturaleza del recurso extraordinario de revisión con el objeto de identificar si este recurso sirve para corregir esos errores, o si en su sustanciación y resolución, se produce la vulneración de principios como el de seguridad jurídica y de confianza legítima del administrado. Mediante el análisis axiológico y exegetico de la figura de revisión, el trabajo pondera entre la tutela del interés público y la protección del interés privado. Se evidenció que existe una escasa regulación del recurso en materia tributaria. Finalmente, se concluye que la discrecional aplicación del recurso de revisión vulnera no solo estos principios, sino que también atenta contra el debido proceso administrativo.

PALABRAS CLAVE

Recurso de revisión, seguridad jurídica, confianza legítima, debido proceso, discrecionalidad administrativa.

ABSTRACT

In exercise of the decision-making power of the Public Administration, acts and resolutions are issued that become final and enforceable; and, however, they may suffer from errors, harming the rights and interests of those administered. This work analyzes the nature of the extraordinary review resource in order to identify if this resource serves to correct these errors, or if in its substantiation and resolution, there is a violation of principles such as legal security and legitimate trust of the administered. Through the axiological and exegetical analysis of the figure of review, the work weighs between the protection of public interest and the protection of private interest. Little regulation of the resource in tax matters was identified. Finally, it is concluded that the discretionary application of the review resource violates not only these principles, but also violates due administrative process.

KEY WORDS

Appeal for review, legal certainty, legitimate trust, due process, administrative discretion.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Carmen Amalia Simone Lasso

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1.INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO TEÓRICO.- 4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL.- 5. LA IMPUGNACIÓN EXTRAORDINARIA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA.- 6. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA.- 7.-INTERÉS PÚBLICO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- 8. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA SOBRE RECURSOS DE REVISIÓN.- 9. TRATAMIENTO DEL RECURSO DE REVISIÓN EN LEGISLACIÓN COMPARADA.- 10.CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. Introducción

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe encasilla al tributo como instrumento esencial para el financiamiento de los Estados³. El tributo se caracteriza por su naturaleza instrumental e imperativa, siempre que son obligaciones ex lege ligadas a la capacidad contributiva, cuya finalidad recae en el financiamiento del gasto público⁴. Cabe mencionar que los tributos también pueden perseguir fines extrafiscales que respondan a intereses económicos o sociales⁵. Por su parte, en diciembre de 2022, Ecuador recaudó alrededor de USD 1.379 millones de dólares, representando un incremento del 10,4% con respecto a diciembre de 2021⁶.

El Servicio de Rentas Internas, SRI, es la entidad pública a la cual le concierne ejercer facultades reglamentaria, determinadora, recaudadora, resolutive, de transigir y sancionadora⁷. Dentro de la gestión de la Administración Pública, existe la posibilidad de cometer errores o vicios. Por ejemplo, con respecto a la facultad resolutive del SRI, existen actos firmes y definitivos que presentan errores de hecho o derecho. El presente trabajo estudia el recurso de revisión, en cuanto es el único medio de impugnación extraordinario que se puede interponer de oficio o por insinuación de parte, en contra de

³ Juan Gómez y Dalmiro Morán, “Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 215, (2020), 18, <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/98857a8e-ad37-4f1b-9d0d-2acc73172136/content>

⁴ Juan Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, (Barcelona: Marcial Pons, 2009), 17

⁵ Patricio Masbernat y Gloria Ramos, “Derechos humanos y sistema tributario”, *Revista de Educación y Derecho*, N.27, (2023), 15, <https://www.proquest.com/scholarly-journals/derechos-humanos-y-sistema-tributario/docview/2808457191/se-2?accountid=36555>

⁶ Rendición de cuentas 2022, Informe escrito de rendición de cuentas, Servicio de Rentas Internas, NAC-PISIGEI23-00000008, abril de 2023, pág.9.

⁷ Artículo 69, Código Tributario, R.O. Suplemento 38, de 06 de junio de 2005, reformado por última vez R.O. 20 de junio de 2023.

actos firmes y ejecutoriados emanados de la Administración Pública Tributaria⁸, para corregir los errores de forma o de fondo que pueden afectar a estos actos.

El estudio de este recurso resulta importante, dado que permite “restablecer el derecho subjetivo o interés legítimo lesionado (...)”⁹, mediante la invalidación, modificación o sustitución del acto o resolución previamente emitido¹⁰. Sin embargo, la falta de claridad y regulación de este recurso en nuestro país, en los escenarios tanto de oficio por la Administración, como por la insinuación de interesado, podrían atentar en contra de la seguridad jurídica, el debido proceso administrativo y promover actuaciones administrativas discrecionales.

La Administración Tributaria ecuatoriana posee facultad potestativa para la resolución del recurso extraordinario de revisión, lo que implica la posible discrecionalidad y arbitrariedad del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. A partir de la problemática expuesta, se plantea la siguiente pregunta de investigación; ¿en qué medida en la sustanciación y resolución del recurso de revisión en materia tributaria se vulneran los derechos de seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes?

Para la resolución del problema jurídico planteado, se analiza la naturaleza del recurso de revisión; sus causales; las reglas que rigen su sustanciación; la procedencia del desistimiento del particular; así como la aplicación de los efectos del silencio administrativo. De igual manera, desde una perspectiva dualista, se detallan los principios jurídicos que fundamentan el recurso de revisión, conforme el interés público de la Administración y del interés privado del particular.

La metodología aplicada en esta investigación es el análisis axiológico, en tanto se analizan los principios protegidos por el manto constitucional en relación con el recurso de revisión. A través de un enfoque deductivo, se estudian los componentes del recurso para arribar a un criterio específico sobre su rol en los derechos de los administrados. Así mismo, se utiliza un análisis dogmático, por medio de la revisión de criterios clásicos del derecho administrativo. En adición, el análisis exegético, por medio de estudio normativo e interpretaciones jurídicas, permite identificar la génesis del recurso, para distinguir la existencia de una interposición de principios.

⁸ Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco. *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2da ed, 2013), 113.

⁹ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, (Buenos Aires: Ciudad Argentina, 10° ed. actualizada, 2004), 936.

¹⁰ Artículo 147, Código Tributario.

2. Estado del arte

A continuación, se realiza una revisión de literatura con respecto al recurso de revisión en materia tributaria. Se detalla la conceptualización, finalidad y el alcance del recurso extraordinario de revisión a fin de obtener una base sólida de las principales contribuciones sobre el planteamiento de estudio pertinente.

Fernando Fonseca establece una línea de estudio sobre los nacientes recursos de impugnación en el contexto administrativo español a finales del siglo XX. Su estudio ahonda sobre la evolución hacia mecanismos de impugnación que permitan a los administrados disponer de sus derechos e intereses, sin la necesidad de acudir a complejos procesos contenciosos judiciales. Para tal efecto, destaca al recurso de revisión, al proceder únicamente ante actos administrativos firmes y tasados. Así mismo, señala que su aplicación debe ser meramente estricta para evitar desnaturalizar su finalidad¹¹.

Por su parte, Roberto Dromi, introduce los conceptos de ‘interés legítimo lesionado’ y del ‘autocontrol de legalidad’, con el objeto de explicar la razón de ser del recurso de revisión. Dromi plantea que los recursos son aquellos que arremeten en contra de actos administrativos para proteger un interés legítimo ulterior. Con respecto al recurso de revisión, mantiene que es preciso identificar el derecho subjetivo o interés legítimo a reparar, aún por encima de la irrevocabilidad de los actos de la Administración Pública. Además, indica que la revisión de oficio permite ejercer el sistema de autocontrol de legalidad de las propias actuaciones públicas¹².

Dicho sistema es de la misma manera apoyado por José Vicente Troya, quien se refiere a la materialización de la facultad revisora de la Administración Pública. Este autor destaca que a través del recurso de revisión se pretende realizar un reexamen de actos administrativos firmes, sin que esto implique el análisis de nuevos elementos de juicio. Es así como este recurso sirve como mecanismo de autocontrol de la Administración Pública, siempre y cuando permite revisar actos firmes que adolecen de alguna causal que otorgue su aplicación¹³.

En cuanto al origen exegético del recurso de revisión, Escuín Palop reconoce una contraposición de intereses implícitos en la aplicación del recurso extraordinario de

¹¹ Fernando Fonseca, *El Recurso Extraordinario de Revisión*, (Madrid: Documentación administrativa, 1999), 322-333.

¹² Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236.

¹³ José Vicente Troya y Carmen Simone, *Manual de derecho tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 95-96.

revisión. Palop establece que el recurso de revisión permite a la propia Administración Pública enmendar sus actos administrativos firmes y definitivos. Bajo el principio de legalidad de los actos, se pretende enmendar el daño causado por contravenir un derecho subjetivo o interés legítimo del contribuyente. Sin embargo, se distingue que existe una dualidad de principios en conformidad del sujeto que busque la interposición del recurso, ya sea de oficio o por interés del particular¹⁴.

Para Táboas Bentanachs, la mencionada dualidad de intereses únicamente debe centrarse en aquellos que beneficien a la certidumbre e intereses privados de los administrados. Establece que el recurso extraordinario de revisión se fundamenta en el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes. Bajo esta postura, el autor sostiene que no se justifica la facultad potestativa de la Administración Pública para corregir sus propios actos en perjuicio del particular, aún por encima de la cosa juzgada y la intocabilidad de los actos administrativos¹⁵.

Siguiendo la misma postura que Táboas, Rodríguez Alonso plantea que la seguridad jurídica juega un papel esencial en la justificación del recurso de revisión. Rodríguez establece que asegurar y proteger la justicia material y la certidumbre jurídica de los contribuyentes, justifica que la Administración Pública deje sin efectos sus propios actos. Por tanto, cobra sentido que se permita no solo al contribuyente insinuar el recurso, sino que también pueda ser iniciado de oficio por la propia Administración Pública¹⁶.

3. Marco teórico

La doctrina ha discutido desde la naturaleza, discrecionalidad e inclusive la ponderación de los principios que sustentan el recurso extraordinario de revisión. A continuación, se plantean las diferentes posiciones teóricas con respecto al alcance y procedencia del recurso de revisión. Así mismo, se alude a la discusión sobre la predominancia del interés público frente al privado en el recurso de revisión, la misma que responde a la confrontación de los principios conforme se inicie el recurso de oficio o por insinuación de parte.

¹⁴ Vicente Escuín, *Elementos de derecho público*, (Madrid: Editorial Tecnos, Octava edición, 2014), 213-216.

¹⁵ Manuel Táboas, *Los recursos administrativos: una visión práctica*. (Barcelona: Ediciones Experiencia, Segunda edición, 2005), 217-227.

¹⁶ Bernardo Rodríguez Alonso, *Recaudación local: formularios* (, Madrid: Wolters Kluwer España, 3a ed, 2017), eLibro, 193-197.

En primer lugar, se identifica la naturaleza extraordinaria del recurso de revisión partiendo desde su limitada y rigurosa delimitación a determinadas causas taxativas contra actos administrativos firmes¹⁷. Esta posición es apoyada por la premisa de que el recurso de revisión es excepcional, en cuanto se plantea contra actos firmes de la Administración Pública, es decir, aquellos que no son susceptibles de otro recurso, a excepción de los taxativamente señalados por la ley, como es el caso del especialísimo recurso de revisión¹⁸.

Sin embargo, se plantea que el recurso extraordinario de revisión posee una naturaleza sui generis y no debe entenderse propiamente como un recurso, debido a que se trata de un proceso independiente en contra de un acto firme, que genera un nuevo proceso con un trámite propio y diferenciado¹⁹. Así mismo, esta postura resalta que el recurso de revisión es el único medio de impugnación en materia tributaria, por tanto, su arbitraria aplicación desnaturaliza su revestimiento extraordinario²⁰.

En cuanto a la justificación del recurso de revisión en materia tributaria, es imprescindible ahondar en la teoría del control de la legalidad de las actuaciones administrativas. Dicha postura entiende al recurso de revisión como aquel mecanismo de control que garantiza la legalidad y seguridad jurídica de los administrados²¹. Este sistema de autocontrol señala que la Administración Pública posee el deber de revisar sus propios actos, con la finalidad de ejercer la autotutela administrativa y asegurar la legalidad de los actos emitidos por la propia Administración Pública²².

Pese a esto, se indica que la teoría de confrontación de los principios que persigue el recurso de revisión, reconoce la existencia de una clara tensión entre la protección y ponderación de principios²³. De acuerdo con el sujeto que interponga el recurso es posible distinguir que el recurso de revisión está llamado a proteger distintos derechos e intereses legítimos. Por un lado, visto desde la Administración Pública, el recurso de revisión pretende proteger la legalidad y el interés público. Por otro lado, cuando se inicia el

¹⁷ Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco. *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, 85-130.

¹⁸ Jesús Gonzales, *Comentarios a la ley de procedimiento administrativo*, (Madrid: Edit civistis, 1999), 70.

¹⁹ Devis Echandía, Hernando. *Teoría General del Proceso*, (Buenos Aires: Editorial Universidad, 1984), 472-505.

²⁰ Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco. *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, 126.

²¹ Luis Toscano, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, (Quito: Correo Legal, Segunda edición actualizada, 2013), 244.

²² Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 929.

²³ Vicente Escuin, *Elementos de derecho público*, 213.

recurso por interés privado, se compromete el principio de seguridad jurídica y los derechos en juego del particular.

Para el desarrollo del presente trabajo se optará por la postura *sui generis* de la naturaleza del recurso administrativo de revisión, en vista de que esta línea de pensamiento permite ahondar en el alcance y efecto jurídico de este recurso. Así mismo, se acoge la teoría de la confrontación de los principios de legalidad jurídica y seguridad legítima de la Administración Pública, puesto que su aplicación permite abordar un análisis panorámico desde las posiciones tanto de los contribuyentes, como desde la entidad pública de la que emana el acto o resolución administrativa.

4. Marco normativo y jurisprudencial

El presente apartado tiene como finalidad plantear el sistema normativo aplicable con relación a la interposición del recurso de revisión en materia tributaria. Así mismo, se enuncian los instrumentos nacionales e internacionales que protegen la seguridad jurídica de los contribuyentes. Finalmente, se presenta la línea jurisprudencial actual respecto de la procedencia y aplicación del recurso extraordinario de revisión.

En el ámbito internacional, la Declaración Universal de Derechos Humanos dispone el acceso a un recurso efectivo que proteja contra actos que perjudiquen derechos o intereses legítimos²⁴. Adicionalmente, el Convenio Europeo de Derechos Humanos contempla el derecho a un recurso efectivo para evitar la indefensión del interesado²⁵. De igual manera, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, establece que se debe garantizar un recurso efectivo que permita atacar actos firmes y definitivos²⁶. Finalmente, la Convención Americana de Derechos Humanos, dispone la protección judicial mediante recurso efectivo²⁷.

En el contexto nacional, el régimen tributario está amparado por diversos principios recogidos en la Constitución de la República del Ecuador, norma que establece numerosas garantías procesales para asegurar el debido proceso, tal como el derecho a recurrir de los contribuyentes²⁸. Por su parte, el Código Tributario regula la política de

²⁴ Artículo 8, Declaración Universal de Derechos Humanos, París, 10 de diciembre de 1948.

²⁵ Artículo 13, Convenio Europeo de Derechos Humanos, Roma, 4 de noviembre de 1950.

²⁶ Artículo 2, numeral 3, literal a), Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos, Nueva York, 16 de diciembre de 1966, ratificado por Ecuador el 29 de septiembre de 1967.

²⁷ Artículo 25, Convención Americana de Derechos Humanos, Costa Rica, 18 de julio de 1978, ratificado por Ecuador el 8 de diciembre de 1997.

²⁸ Artículos 300 y 147, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero de 2018.

gestión de los tributos, los principios tributarios y las distintas facultades de la Administración Pública²⁹. Así mismo, fija los requisitos de procedencia del recurso de revisión, y define los actos firmes y ejecutoriados contra los cuales cabe dicho recurso³⁰.

Dicha normativa nacional, se analiza en complemento con el Código Orgánico Administrativo, COA, y la Ley de Régimen Tributario Interno, con el fin de obtener una visión detallada sobre la aplicación y alcance del recurso de revisión en materia tributaria. En adición, se contempla la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, ya que provee un enfoque desde el papel que cumple esta entidad autónoma que emite los actos administrativos con carácter firme y definitivo en relación con los impuestos nacionales que administra.

En cuanto a jurisprudencia vinculante, se enuncia el fallo de triple reiteración emitido por la Corte Nacional de Justicia. En dicha resolución se analiza el procedimiento del recurso de revisión cuando este ha sido insinuado por el particular³¹. Así mismo, se aplican los pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales emitidos por la Sala Especializada de los Contencioso Tributario, los cuales han establecido criterios para la aplicación del silencio administrativo y la tramitación del recurso extraordinario de revisión³².

Finalmente, se abarca el estudio de la sentencia emitida dentro de la causa No. 17510-2022-00353 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, con el objeto de identificar la tendencia de aplicación del recurso extraordinario de revisión. Mediante el análisis de este caso, se logra discutir si a través de este mecanismo de impugnación, se asegura o no el principio de seguridad jurídica y confianza legítima de los administrados³³.

5. La impugnación extraordinaria de actos administrativos en materia tributaria

El recurso de revisión es aquel remedio procesal que intenta reestablecer un interés legítimo o un derecho subjetivo lesionado³⁴. Responde a circunstancias tasadas

²⁹ Artículo 67, Código Tributario.

³⁰ Artículo 84, Código Tributario.

³¹ Resolución del Pleno N° 69, 25 de noviembre. Registro Oficial N° 93, 22 de diciembre de 2009.

³² Corte Nacional de Justicia, *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales: sala especializada de lo contencioso tributario*, (Quito, 2013), 39-181.

³³ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Quito, 26 de julio de 2023.

³⁴ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236.

por la normativa y se interpone en contra de actos firmes y definitivos³⁵. Para Escuin Palop este recurso es un privilegio de la Administración Pública, debido a que le permite anular o rectificar sus propios actos sin necesidad de recurrir a instancias judiciales³⁶. Por su parte, la jurisprudencia ecuatoriana, distingue que “(...) en aras del beneficio social y la seguridad jurídica que debe conllevar, el posible desconocimiento de un acto que ha adquirido firmeza y ejecutoriedad”³⁷.

Los siguientes apartados de la presente sección, se enfocan en delimitar el alcance y naturaleza del recurso de revisión, así como las causales de su procedencia e improcedencia, las reglas para la tramitación del recurso y sus formas de interposición. En adición, se presenta un análisis sobre la figura del desistimiento en el recurso de revisión y los efectos del silencio administrativo frente a la falta de pronunciamiento de la Administración Pública.

5.1. Causales del recurso de revisión

Conforme el artículo 143 del Código Tributario, las causales del recurso de revisión se enumeran taxativamente en los siguientes errores de hecho o derecho:

1. Cuando el acto administrativo hubiera sido dictado con error de hecho o derecho y justificados con informe jurídico previo;
2. Cuando con posterioridad a la expedición de la resolución o acto aparezcan documentos de importancia trascendental para la resolución del acto administrativo;
3. Cuando los documentos fundamentales utilizados para dictar la resolución o acto hayan sido nulos;
4. Cuando los documentos contengan error evidente o cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos;
5. Cuando habiéndose expedido un acto o resolución en base a una prueba testimonial y posteriormente se hubiera condenado en sentencia judicial ejecutoriada por falso testimonio;

³⁵ Rafael Bautista, "Notas respecto del recurso (administrativo) extraordinario de revisión." *Revista internauta de práctica jurídica*, (N.11, 2002), 41.

³⁶ Vicente Escuin, *Elementos de derecho público*, 213.

³⁷ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Quito, 26 de julio de 2023, párr. 10.

6. Cuando ha mediado delito por parte de los funcionarios o empleados públicos para la expedición de un acto o resolución materia de la revisión;³⁸

Por su parte, en base al artículo 145 de la norma antes referida, el recurso de revisión no procede en los siguientes casos:

1. Cuando el asunto ha sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal;
2. Cuando han transcurrido tres años desde la fecha en que se dictó el acto o resolución en los casos de error de hecho o derecho en el acto administrativo. Así mismo, se contempla la aparición posterior de documentos importantes para la resolución del acto, documentos base de la resolución nulos, y documentos que contengan error evidente o defectos que puedan presumir su falsedad;
3. Cuando en los casos de sentencia judicial ejecutoriada por falso testimonio y por delitos de intervención de los funcionarios públicos en las resoluciones o actos administrativos hubieren transcurrido treinta días desde que se ejecutorió la sentencia, y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto correspondiente;
4. Cuando el afectado no fundamente la interposición del recurso en base a cualquiera de las causales previstas en el artículo 143 del Código Tributario;
5. Cuando el asunto disputado haya sido resuelto mediante resolución emitida por la máxima autoridad de la administración tributaria;³⁹

5.2. Formas de interponer el recurso de revisión

El recurso de revisión puede ser iniciado de oficio por la Administración Pública o por la insinuación del interesado⁴⁰; y en ambos casos, se interpone ante el mismo órgano que emitió el acto administrativo firme y definitivo⁴¹. Su tratamiento responde a un sistema doble de control de las actuaciones públicas: por un lado, se beneficia el interés público que persigue la Administración, y por otro se protege el interés privado de los contribuyentes⁴².

La revisión de oficio fundamenta su génesis en el principio de autotutela reconocido a la Administración Pública, así como en el interés público patrimonial que

³⁸ Artículo 143, Código Tributario

³⁹ Artículo 145, Código Tributario.

⁴⁰ Artículo 143. Código Tributario.

⁴¹ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236.

⁴² Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco, *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, 13-14.

esta persigue⁴³. Para autores como Escuin Palop, la revisión de oficio es entendida como una prerrogativa de la Administración Pública que permite corregir sus propios actos administrativos en virtud de su autotutela y del sistema de autocontrol de decisiones⁴⁴.

Por su parte, el inicio del recurso de revisión por insinuación del particular permite obtener “una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de este”⁴⁵. Bajo esta premisa, este recurso confronta el principio de la intocabilidad de los actos administrativos firmes, cuando se ha lesionado el interés del particular⁴⁶.

5.3. El trámite del recurso de revisión

Para la tramitación del recurso de revisión, el interesado o la Administración Pública deben fundamentar su interposición en alguna de las causales taxativas dispuestas en el artículo 143 del Código Tributario. En primer lugar, se debe tomar en cuenta la emisión del informe preliminar proveniente del departamento legal o del abogado designado, a efecto de verificar que se cumple alguno de los excepcionales motivos tasados en la norma. A continuación, se describe el trámite del recurso de revisión, así como los plazos establecidos para su interposición, resolución y aplicación del silencio administrativo.

Tramitación del recurso extraordinario de revisión	
Objeto y competencia	Actos o resoluciones firmes presentados ante la misma autoridad Administrativa que emitió el acto ⁴⁷
Cuestiones que requieran la presentación o actuación de pruebas	Cuestiones de puro derecho
Instauración de expediente sumario que no durará menos de cinco días ni más de veinte días.	No se requiere la apertura de expediente sumario ⁴⁸ .
Admitido el recurso de revisión:	
Plazo de resolución	1 mes ⁴⁹

⁴³ Raúl Bocanegra, “Lecciones sobre el Acto Administrativo”, (Madrid: ThomsomCivitas, 2004), 48.

⁴⁴ Vicente Escuin, *Elementos de derecho público*, 213.

⁴⁵ Gabino Fraga, *Derecho administrativo* (México: Editorial Porpúa S.A, 1993), 135.

⁴⁶ Luis Toscano, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 244-245.

⁴⁷ Artículo 178, ERJAFE.

⁴⁸ Artículo 144, Código Tributario.

⁴⁹ Artículo 147, Código Tributario.

Silencio	En ausencia de pronunciamiento de la Administración Pública, se entiende desestimado el recurso ⁵⁰ .
Término de impugnación en vía judicial	Desde la resolución o del recurso ⁵¹

Fuente: Elaboración propia, a partir de lo prescrito en el Código Tributario, Código Orgánico Administrativo y en el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva.

Tal como se detalla en el cuadro anterior, la tramitación del recurso de revisión se divide en dos supuestos, el primero cuando se trate de una cuestión que amerite la actuación de prueba y la segunda cuando consista únicamente en cuestiones de puro derecho. La instauración del expediente sumario con notificación a los interesados únicamente procede en las cuestiones que requieran la presentación de pruebas. En el término no menor a cinco días ni mayor a veinte, se deberán actuar todas las pruebas que disponga la Administración Pública o el administrado interesado en su caso⁵².

Para señalar el plazo de resolución del recurso, es fundamental indicar que el Código Tributario no indica un plazo expreso, a diferencia de lo que ocurría en la versión original del Código Tributario, en la cual se establecía claramente el plazo de noventa días para confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto revisado⁵³. Por tanto, se colige que la nueva normativa referente al plazo y contenido del recurso de revisión es ambigua y poco clara en cuanto no establece expresamente un plazo resolutorio. A continuación, se analiza el artículo 147 del Código Tributario referente al 'plazo y resolución'.

En materia tributaria, el artículo 147 del Código Tributario, si bien se refiere al plazo y contenido del recurso de revisión, es objeto de ambigüedades por su falta de claridad. Dicho artículo estipula que,

Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. En este último caso, la Administración Tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento⁵⁴

Por tanto, el artículo referido no fija un plazo específico ni un efecto para la falta de pronunciamiento de la Autoridad. Sin embargo, se estipula el plazo de un año en el cual

⁵⁰ Artículo 234, COA.

⁵¹ Artículo 234, COA.

⁵² Artículo 144, Código Tributario.

⁵³ Artículo 147, Código Tributario, R.O. Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, [Derogado].

⁵⁴ Artículo 147, Código Tributario.

la Administración Pública podrá modificar la forma de determinación, únicamente de tratarse de la sustitución de un acto revisado.

Frente a esto, se propone la aplicación supletoria de las normas del Código Orgánico Administrativo en conformidad a los artículos 14 y 74⁵⁵. A raíz de la falta de regulación del Código Tributario, es preciso señalar que según el artículo 234 del Código Orgánico Administrativo, el recurso de revisión debe ser resuelto en el plazo de un mes, entendiéndose como desestimado ante la falta de pronunciación de la Administración Pública. Por un lado, aplicar esta norma aplazaría la incertidumbre jurídica de los contribuyentes puesto que se establece un plazo resolutivo, Por otro lado, se crea una incógnita sobre si el silencio administrativo negativo se aplica en materia tributaria, la misma que se revisa en el siguiente apartado.

5.3.1. Desistimiento del recurso de revisión

Según Flor Rubianes, el desistimiento se encasilla bajo el abandono de hecho, pues consiste en una renuncia expresa del recurso o instancia⁵⁶. Por tanto, el abandono de hecho responde a la separación voluntaria del particular del recurso, bajo el marco establecido por la ley. También se define al desistimiento como una forma de terminación anticipada, por la cual, el particular se aleja del proceso en virtud de su manifestación expresa de voluntad⁵⁷. Se justifica además la necesidad de esta figura en la aplicación de la facultad dispositiva que posee el particular dentro del proceso⁵⁸.

La manifestación voluntaria de separarse del proceso acaba con la dualidad de las relaciones asimétricas de poder⁵⁹, ya que responde a una facultad dispositiva del particular⁶⁰. Es la manera en que los interesados pueden alejarse de su voluntad de proseguir con el incidente o recurso interpuesto, sin producir consecuencias jurídicas más allá de poner fin al proceso en cuestión. En el ámbito tributario, la relación de equidad se da entre la Administración Pública, revestida por todas sus facultades, frente a los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados.

⁵⁵ Artículo 14 y 74, Código Tributario.

⁵⁶ Jaime Rubianes, “El desistimiento y el abandono de las instancias y recursos” en *Teoría General de los Recursos Procesales*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 5a. Ed, 2016), 59.

⁵⁷ Luis Bremond et al, *La terminación anormal del proceso contencioso-administrativo*. (Madrid: Editorial Reus, 2013), 84.

⁵⁸ María del Rosario Rueda, *El desistimiento en la Ley de Enjuiciamiento Civil*, (Bosch Editor, 2015, Digitalia), 21-22

⁵⁹ Gisela García, “El derecho de desistimiento en los contratos de servicios con los consumidores.” en *Codificación y reequilibrio de la asimetría negocial*, (Madrid: Dykinson, 1era Ed, 2017), 289.

⁶⁰ Antonio Pardo, “Desistimiento” en *Estudios De Derecho*, 13 (39):311-25, <https://doi.org/10.17533/udea.esde.334781>.

En Ecuador, la figura del desistimiento en sede administrativa se encuentra regulado en el artículo 211 del COA. El particular posee la facultad de desistir del procedimiento siempre que no esté prohibido por la ley, debiendo indicar expresamente si corresponde a un desistimiento total o tácito, ante la falta de pronunciamiento, se lo considerará como tácito. En cuanto al momento adecuado para plantear esta figura, se lo puede realizar hasta antes de que se notifique el acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo que se hubiere instaurado⁶¹.

Es preciso diferenciar el desistimiento expreso del tácito, puesto que para desistir de un recurso, éste debe ser manifiestamente expreso. El desistimiento tácito se refiere a la ausencia del accionante, en palabras de la Corte Constitucional, se entiende por desistimiento tácito “[...] cuando la persona afectada no compareciere a la audiencia sin justa causa y su presencia fuere indispensable para demostrar el daño”⁶². Al contrario, en el desistimiento expreso confluye el elemento manifiesto de la voluntad. En el recurso de revisión, al igual que en otros procedimientos que se impulsan de oficio por parte de la Administración, no cabe el desistimiento tácito sino únicamente el expreso.

Los efectos jurídicos del desistimiento recaen en la terminación del proceso discutido y la posibilidad de volver a interponer el recurso siempre que la normativa así lo permita⁶³. Frente a este último efecto, con respecto al recurso extraordinario de revisión, la normativa ecuatoriana no permite volver a plantear un nuevo procedimiento con la misma pretensión, objeto y causa⁶⁴. Ahora bien, el desistimiento al provenir de una manifestación voluntaria del particular, en teoría debería ser respetada por el aparatado institucional, a diferencia de lo que sucede en la práctica.

Una vez detallado el marco normativo del desistimiento, es preciso analizar si cabe su aplicación en el recurso de revisión. No existe norma expresa que prohíba desistir de un recurso extraordinario de revisión, en efecto, el artículo 211 del COA establece que el particular puede desistir del procedimiento siempre que no esté prohibido por la ley⁶⁵. Dada la supletoriedad del COA⁶⁶ y del ERJAFE⁶⁷, se concluye que su aplicación es factible en procesos de materia tributaria, en vista de que, el particular está en su facultad

⁶¹ Artículo 211, COA.

⁶² Caso No. 768-17-EP, Corte Constitucional del Ecuador, 25 de agosto de 2021, pág. 5.

⁶³ Luis Bremond et al, *La terminación anormal del proceso contencioso-administrativo*, 89-90.

⁶⁴ Artículo 201, COA.

⁶⁵ Artículo 211, COA.

⁶⁶ Artículo 211, COA.

⁶⁷ Artículo 158, ERJAFE

de desistir de la interposición del recurso, siempre que no se haya decidido sobre el punto controvertido.

En cuanto a la tramitación de un recurso de revisión insinuado por el particular, la Corte Nacional de Justicia dispuso que conforme al artículo 143 del Código Tributario, “(...) la autoridad tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo”⁶⁸. La Corte analiza que con el objeto de evitar la indefensión del administrado y la vulneración del debido proceso administrativo, no cabe el archivo de un recurso sin su respectivo trámite. Por tanto, la falta de tramitación advierte no solo la vulneración del debido proceso, sino que incide en la incertidumbre de la situación jurídica del particular.

En relación con el desistimiento, resulta muy ilustrativa la sentencia dictada dentro del juicio No. 17510-2022-00353 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito. En dicha sentencia, los sujetos procesales son por un lado Acería del Ecuador (ADELCA) como actor, y el SRI, como sujeto frente al cual se impugna el acto administrativo⁶⁹. La parte actora insinúa recurso de revisión el 18 de marzo de 2019, bajo la causal primera del artículo 143 del Código Tributario, referente a actos o resoluciones expedidos con errores de hecho o derecho⁷⁰. Posteriormente, ADELCA desiste del recurso de revisión conforme a los artículos 201 numeral 3 y 211 del Código Orgánico Administrativo.⁷¹

Sin embargo, pese al expreso desistimiento manifestado por la parte actora, la Administración continua con el procedimiento de oficio, utilizando para su configuración la causal segunda del artículo 143 de Código Tributario. Como resultado del recurso de revisión continuado de oficio, la administración decidió que “[...] se le restituyó indebidamente USD. 235.235,14 por crédito tributario de ISD en los procesos de devolución previos [...]”⁷² En consecuencia, la parte actora se vio sometida a una resolución que perjudicó no solo sus intereses legítimos, sino que también se vulneró la dinámica dispositiva del proceso.

El análisis realizado por la Administración para no considerar el desistimiento se fundamentó principalmente en las potestades que la revisten. En primer lugar, plantea que

⁶⁸ Corte Nacional de Justicia Fallos de triple reiteración. Sistema de precedentes jurisprudenciales, 225.

⁶⁹ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Quito, 26 de julio de 2023.

⁷⁰ Artículo 143.1, Código Tributario.

⁷¹ Artículos 201 numeral 3 y 211 del Código Orgánico Administrativo.

⁷² Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Quito, 26 de julio de 2023, pág. 2.

la revisión es un acto potestativo de la Administración, mas no del contribuyente. En segundo lugar, se menciona que el desistimiento del recurso de revisión no está previsto en la normativa, por tanto, justifica que se proceda a resolver de oficio⁷³. Finalmente, bajo los principios de seguridad jurídica, principio dispositivo y de debido proceso, los jueces del Tribunal decidieron declarar la ilegitimidad de la resolución impugnada emitida por la entonces Directora General del Servicio de Rentas Internas. Dicha decisión se colige como adecuada frente a la vulneración del principio dispositivo, la seguridad jurídica y del debido proceso administrativo.

5.3.2. La falta de pronunciamiento de la Administración y el silencio administrativo en el recurso de revisión

El derecho de petición y oportuna respuesta, se encuentran amparados con una protección constitucional en la normativa, de forma que, por medio del silencio administrativo, se logra dar una garantía práctica de dichos derechos⁷⁴. El silencio administrativo consiste en una herramienta para los particulares ante la inactividad o negligencia de los servidores públicos⁷⁵, ya que configura una manifestación tácita de la voluntad de la Administración Pública⁷⁶. Por ende, el silencio administrativo busca evitar que la Administración Pública deje de emitir determinado pronunciamiento, atender una petición o resolver un recurso interpuesto⁷⁷.

La aplicación del silencio administrativo implica la caducidad de la competencia de la Administración, cuyo efecto es la abstención de la entidad de resolver o rever su propia actuación⁷⁸. En otras palabras, la inactividad de la Administración Pública tiene como efecto la aceptación tácita de una petición, reclamo o recurso, a favor de la seguridad jurídica de los contribuyentes⁷⁹. La regla general es el silencio administrativo positivo, puesto que no deja de ser una sanción a la Administración frente a su negligencia

⁷³ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, pág. 6.

⁷⁴ Artículo 66 y 22, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero de 2018.

⁷⁵ Elizabeth Cevallos, Harold Quiñonez y Carolina Castillo, “El silencio administrativo positivo en la legislación ecuatoriana”, *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (2018).

⁷⁶ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236,175.

⁷⁷ Johana Domínguez, El silencio administrativo negativo en los recursos extraordinarios de revisión según el COA, frente al derecho de recibir respuestas motivadas. *Visionario Digital*, 7(1), 102-117, <https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v7i1.2436>.

⁷⁸ Javier Robalino, 2000. “El Silencio Administrativo Positivo”. *Iuris Dicitio* 1 (1).

<https://doi.org/10.18272/iu.v1i1.475>.

⁷⁹ *Ibíd.*, 10.

e inactividad⁸⁰. De manera que, el silencio administrativo tácito que decide a favor del derecho o interés legítimo del administrado⁸¹.

Al contrario, el silencio administrativo negativo presume denegada la petición, reclamo o recurso en concreto⁸². Para García de Enterría y Ramón Fernández, en el silencio negativo, no tiene naturaleza desestimatoria, sin embargo, impone “[...] la ausencia de toda actividad volitiva de la Administración, ante lo cual no es admisible proceso interpretativo alguno destinado a averiguar el sentido de una voluntad existente⁸³”. En consecuencia, si bien dicho acto no es propiamente desestimatorio, su efecto jurídico compromete la imposibilidad del ejercicio a recurrir de los contribuyentes y a su vez de tener actos administrativos motivados⁸⁴.

Frente a esto, el COA establece que si los recursos o pedidos realizados a la administración pública no son resueltos en el término de treinta días, se aplicará la aceptación tácita administrativa⁸⁵. Por su parte, el Código Tributario en su artículo 115, establece el efecto positivo del silencio administrativo únicamente en relación con los reclamos, cuando no son atendidos en el plazo de ciento veinte días⁸⁶. Conforme al COA, la falta de pronunciamiento de la Administración Pública puede ocurrir en dos escenarios, cuando son procedimientos iniciados de oficio y aquellos promovidos por la persona interesada⁸⁷. En ambas circunstancias, de forma general se aplica la aceptación tácita administrativa en beneficio de los derechos e intereses de los particulares.

Frente a esto, si bien la regla general es el silencio administrativo positivo, la normativa ecuatoriana ha regulado el silencio negativo para determinados recursos, como es el caso del recurso extraordinario de revisión conforme al COA⁸⁸. El COA dispone que, si la Administración Pública no se ha pronunciado sobre un recurso extraordinario de revisión, en el plazo de un mes, este se entiende desestimado⁸⁹. Por tanto, se identifica la aplicación tácita negativa del silencio administrativo cuando la Administración Pública no se ha pronunciado sobre el recurso de revisión.

⁸⁰Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, (Ed.Civitas tomo 1, Madrid ,1986), 555.

⁸¹ Elizabeth Cevallos, *et all.*, "El silencio de la Administración Tributaria", *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (2018), ISSN: 1696-8352.

⁸² Marcela Palados, "El silencio de la Administración Tributaria." *Encuentro* 57 (2001): 142-151.

⁸³ Eduardo García y Tomás Fernández, Curso de Derecho Administrativo, 587.

⁸⁴ Artículo 76, literal l), CRE.

⁸⁵ Artículo 207, COA.

⁸⁶ Artículo 115, Código Tributario.

⁸⁷ Artículos 208 y 209, COA.

⁸⁸ Andrés Moreta. "El silencio administrativo en el COA." *Quito: Legalite* (2020), 17.

⁸⁹ Artículo 234, COA.

La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha establecido su postura con respecto de la no procedencia de la aceptación tácita del silencio administrativo en los recursos de revisión en materia tributaria. Así, el fallo 30-2002, establece que,

[...] constituye jurisprudencia de aplicación obligatoria para los tribunales distritales de lo Fiscal en el sentido de no ser procedente la aplicación de la figura de aceptación tácita (...) debido a que ha considerado que el recurso de revisión es de naturaleza jurídica diferente a los recursos de alzada y de reposición [...]⁹⁰

La jurisprudencia tributaria ha concluido que no procede el silencio administrativo positivo, al no ser propiamente un recurso de impugnación y responder más bien a una instancia extraordinaria⁹¹. Actualmente, esta posición ha sido criticada por su posible vulneración al derecho de petición y el derecho a recibir decisiones motivadas⁹². Crítica que es acertada siempre que la aplicación del silencio administrado negativo debe considerarse como una sanción al aparatado institucional frente a la falta de pronunciamiento, y no aplicarse, por el contrario, como un mecanismo que incentive a posibles actuaciones discrecionales.

5.4. Conclusiones respecto a la naturaleza jurídica del recurso de revisión

La naturaleza extraordinaria del recurso de revisión responde a tres particularidades con respecto a su procedencia, competencia y objeto⁹³. Dicha particularidades recaen en sus causales taxativas, su procedencia únicamente ante actos o resoluciones firmes y definitivos, y finalmente su interposición ante la misma autoridad que emitió el pronunciamiento.

En primer lugar, Álvaro Mejía⁹⁴ sostiene que son los motivos tasados estrictamente por la normativa, uno de los elementos esenciales para entender el carácter extraordinario de este recurso. De igual manera, Jaime Ramírez establece que existe una razón de ser para que las causales de este recurso sean taxativas, siempre que este recurso arremete contra el principio de intocabilidad de los actos administrativos e irrevocabilidad de la cosa juzgada⁹⁵.

⁹⁰ Causa No. 30-2002, Corte Suprema de Justicia, 07 de marzo de 2003, pág. 12.

⁹¹ Andrés Moreta. "El silencio administrativo en el COA." *Quito: Legalite* (2020), 17.

⁹² Johana Domínguez, El silencio administrativo negativo en los recursos extraordinarios de revisión según el COA, frente al derecho de recibir respuestas motivadas, 102-117.

⁹³ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236.

⁹⁴ Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco. Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria, 85-130.

⁹⁵ Jaime Ramírez Rodríguez, *Diccionario Jurídico*, (Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1986), 76.

La Corte Nacional de Justicia al respecto ha determinado que, “[...] la revisión obedece a razones trascendentes que, por su importancia, prevalecen sobre actos y resoluciones firmes y ejecutoriadas, cuyas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad quedan en tela de juicio ante la relevancia de tales causales⁹⁶.” Se identifica que su interposición ante actos firmes encuentra su justificación en la potestad de autocontrol de la Administración Pública, en tanto, se advierte su potestad de corregir sus propios errores en pro de la legalidad de la gestión tributaria⁹⁷.

El último elemento del recurso recae en la competencia resolutoria de la máxima autoridad tributaria. Para Luis Toscano, el carácter extraordinario del recurso de revisión se traduce en la potestad facultativa discrecional de la Administración Pública⁹⁸, en razón de que, “[...] la ley no obliga a la Administración a acoger el pedido del particular, quedando a su completa discreción decidir si inicia o no una revisión, sin importar la fuerza o importancia de los fundamentos que exponga el insinador⁹⁹”. En consecuencia, se aplica la potestad facultativa de la máxima autoridad¹⁰⁰, en tanto no existen presiones externas para la aceptación del recurso de revisión.

La Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado sobre la potestad facultativa de la Administración Pública, estableciendo que el recurso de revisión, “[...] no se promueve como recurso, sino que, por la condición de contralor que tienen las máximas autoridades tributarias, proceden de oficio o a instancia de otras instituciones públicas o de cualquier persona directamente afectada¹⁰¹”. Así mismo, para Devis Echandía el recurso de revisión no constituye propiamente un recurso por cuanto su carácter especialísimo lo convertiría en un nuevo proceso¹⁰².

En base a lo anteriormente expuesto, se colige que el recurso de revisión posee naturaleza extraordinaria en vista de las particularidades especiales que presenta. En primer lugar, su procedencia responde a causales estrictamente tasadas. En segundo lugar, este recurso se interpone ante actos firmes y definitivos, esto pese a los principios de irrevocabilidad de la cosa juzgada e intocabilidad de los actos administrativos. Finalmente, este recurso se presenta ante la máxima autoridad administrativa que emitió

⁹⁶ Corte Nacional de Justicia Fallos de triple reiteración. Sistema de precedentes jurisprudenciales, 197.

⁹⁷ Luis Toscano, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 244.

⁹⁸ *Ibíd.*, 245.

⁹⁹ *Ibíd.*, 86.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, 87.

¹⁰¹ Corte Nacional de Justicia Fallos de triple reiteración. Sistema de precedentes jurisprudenciales, 197.

¹⁰² Devis Echandía, Hernando. *Teoría General del Proceso*, 472-505.

el acto para precautelar que entidades de menor jerarquía cambien o dejen sin validez actos administrativos firmes.

A este análisis cabe precisar que la potestad facultativa de la Administración juega un papel fundamental debido a que la Administración tiene la libertad de decidir si admite o no el recurso interpuesto por los particulares. De lo expuesto, se arriba a la conclusión de que el recurso de revisión posee carácter *sui generis*, por las características mencionadas, por tanto, requiere de una regulación expresa y precisa que evite la discrecionalidad administrativa y la vulneración de los intereses legítimos de los administrados.

6. Seguridad jurídica y confianza legítima

Para que el particular pueda desenvolverse en sociedad es necesario que se genere certidumbre y estabilidad en el ordenamiento jurídico, por tanto, es imprescindible garantizar el elemento de la seguridad jurídica. En sentido amplio, la seguridad jurídica es aquel principio universal de Derecho, que busca garantizar la legitimidad de las situaciones jurídicas de los particulares¹⁰³.

Dicha legitimidad, se traduce en la creación de certeza para las personas y hacer frente a posibles decisiones arbitrarias del aparato institucional. En palabras de Arcos Ramírez, la seguridad jurídica “[...] es la expresión del valor que representa la existencia de un sistema jurídico concebido con orden cierto y eficaz”¹⁰⁴. En la legislación ecuatoriana este principio se encuentra amparado por la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 82.

Para Coing, la seguridad jurídica se fundamenta en el interés de continuidad y la estabilidad de las disposiciones jurídicas. Se parte desde el supuesto de que los derechos, atribuciones y decisiones una vez emitidas deben encaminarse hacia su permanencia e intocabilidad¹⁰⁵. Bajo esta idea, el principio de seguridad jurídica posee dos elementos, el subjetivo y objetivo¹⁰⁶. El elemento objetivo es aquel inherente a la estabilidad de las normas jurídicas. Por su parte, el elemento subjetivo consiste en generar certidumbre sobre las consecuencias de los actos jurídicos y del ordenamiento normativo.

¹⁰³ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, pág. 6.

¹⁰⁴ Federico Arcos. *Seguridad jurídica, Rule of Law y justicia*. (España: Universidad Autónoma de Occidente, 2014), *Digitalia*, <https://www.digitaliapublishing.com/a/50976>, 145

¹⁰⁵ Helmut Coing, *Fundamentos de filosofía del derecho*, (Chile: Ediciones Olejnik, 2018), *Digitalia*, <https://www.digitaliapublishing.com/a/105013>

¹⁰⁶ Jorge Egas, "Teoría de la seguridad jurídica." *Iuris dictio* 12.14, (2011), 220.

A continuación, se analiza la aplicación de la seguridad jurídica con respecto a los actos y resoluciones emitidos por la Administración Pública. La facultad resolutoria de la Administración conlleva a que sus actuaciones se rijan bajo el principio de la seguridad jurídica y confianza legítima¹⁰⁷. De forma que, la seguridad jurídica se manifiesta en las actuaciones de la Administración Pública por medio de la controlabilidad de las decisiones jurídicas, siendo la arbitrariedad la antítesis de este principio¹⁰⁸.

Para el adecuado empleo de este principio en la gestión tributaria son esenciales los elementos de la certeza y la interdicción de la arbitrariedad. La certeza se genera cuando el administrado conoce los efectos de sus actos, así como los mecanismos de defensa que posee frente a la entidad pública. Por otro lado, la interdicción de la arbitrariedad recae en el control de aquellas decisiones administrativas que pretendan exceder el ejercicio legítimo de las facultades de la Administración Pública¹⁰⁹.

En la doctrina española, la seguridad jurídica se deriva y complementa necesariamente con el principio de confianza legítima¹¹⁰. Este principio posee naturaleza comunitaria, siempre que la administración pública está llamada a proteger la legítima expectativa de los administrados frente a las actuaciones que deciden sobre sus derechos e intereses¹¹¹. Bajo la misma postura, Blanquer plantea que la confianza legítima exigible por parte de los contribuyentes es aquella que no alude al elemento subjetivo de los intereses particulares, sino a la confianza generada en los efectos reglados por determinada actuación¹¹².

En el ámbito tributario, la confianza legítima pretende proteger la expectativa legítima de buena fe de los administrados frente a decisiones arbitrarias e intempestivas que modifiquen abruptamente la situación jurídica del particular¹¹³. Según la Corte Nacional de Justicia, “[...] los referidos signos o hechos externos han de ser lo

¹⁰⁷ Artículo 22, COA.

¹⁰⁸ Federico Arcos. *Seguridad jurídica, Rule of Law y justicia*, 52

¹⁰⁹ Juan Carlos Riofrio y Luis Narváez Ricaurte. *Seguridad jurídica*. (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007). eLibro, p

¹¹⁰ Jaime Rodríguez, Principio De Seguridad Jurídica Y Técnica Normativa. *Revista De Derecho Administrativo*, N.º 3 (2007), 4, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/16325>

¹¹¹ *Ibíd.*, 260.

¹¹² David Blanquer *Introducción Al Derecho Administrativo*, (Valencia: Tirant lo Blanch)

¹¹³ Julio Montoya y Carlos Cárdenas, “El Principio de La Confianza Legítima Como Modo de Prevenir El Impacto Del Cambio En La Posición de Las Autoridades.” *Pensamiento Americano* 15, no. 30 (2022): 1–20.

suficientemente concluyentes como para que induzcan racionalmente al administrado a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta [...]”¹¹⁴.

Esto se puede ejemplificar mediante la hipotética situación de una emisión de resolución favorable del SRI por concepto de pago en exceso. En tal circunstancia, se origina una “[...] creencia plausible de que su derecho existía efectivamente”¹¹⁵, sin embargo, la Administración Pública de oficio podría revisar su propia resolución y modificar la situación jurídica del particular. Moron Urbina sostiene que esta facultad de la Administración contempla la “[...] posibilidad de afectar derechos subjetivos creados o ya reconocidos por actos, por el hecho de que la propia administración ya no los considere conformes al interés público a tutelar”¹¹⁶. En consecuencia, la confianza legítima se considera violentada cuando existe un cambio arbitrario y abrupto por parte de Administración Pública, sobre sus decisiones¹¹⁷.

7. Interés público de la Administración Tributaria

Una vez analizados los principios que protegen los intereses particulares de los contribuyentes, es preciso ahondar en los fundamentos del interés público que tutela la Administración Pública. El interés público en la actuación de la Administración se concentra en proveer aquellas necesidades básicas y esenciales para el adecuado funcionamiento que caracteriza a toda sociedad dinámica¹¹⁸. La Administración Pública es aquella entidad dotada de competencias y facultades con el objeto del cumplimiento de los fines del interés público¹¹⁹. En materia tributaria, el interés público se concentra en la recaudación de recursos para sustentar el gasto público¹²⁰.

Dicha finalidad justifica que la actuación de la Administración tributaria aplique la teoría del beneficio reflejo, ponderando el interés particular en beneficio de las arcas

¹¹⁴ Miguel Yaben, *El deber de imparcialidad Miguel Yaben*, (JM Bosch, 2015), 287.

¹¹⁵ Julio Montoya y Carlos Cárdenas, “El Principio de La Confianza Legítima Como Modo de Prevenir El Impacto Del Cambio En La Posición de Las Autoridades.”, 15.

¹¹⁶ Juan Carlos Moron, “La Revocación de Actos Administrativos, Interés Público y Seguridad Jurídica.” *Derecho PUCP* 2, no. 67 (2011), 419–455.

¹¹⁷ Güechá Medina y Güechá Torres, *Réparation des Dommages pour Violation de Confiance et Attentes Légitimes: Une Analyse des Systèmes Juridiques Français et Colombien*. (Via Inveniendi Et Iudicandi, 2021), 16.

¹¹⁸ César Lévano, “Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.” *Lex-Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, (2015), 241.

¹¹⁹ Luis De la Morena, “Los fines de interés público como “causa” y como “límite” de la competencia y como “medio” y “medida” de control jurídicos.” *Revista de administración pública*, (No. 851978), 151-222.

¹²⁰ Mauricio Bustamante y Alfredo Soria, “Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria.” *Derecho & Sociedad*, (N.14, 2000), 78-87.

fiscales del Estado¹²¹. Esto no significa que la Administración Pública este facultada de tomar decisiones arbitrarias bajo la consecución del interés público, sino que se materialice mediante los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad¹²². Los actos administrativos que deciden sobre aquellos derechos subjetivos e intereses de los particulares deben responder al alcance del interés público frente al interés del administrado¹²³.

Existe una discusión doctrinaria relevante en cuanto a la ponderación de intereses: por un lado, el interés público que persigue la Administración, y por otro el interés privado que persigue el particular. Si bien la Administración Pública está llamada a regirse por el interés público, ¿qué sucede cuando se atenta en contra de un interés particular buscando el cumplimiento del bien común?

Por su parte, el interés particular responde a aquel derecho que no es de carácter generalizable, por tanto, no afecta a la vida colectiva de la sociedad en general. Al contrario, es aquel interés que vela los principios de la consecución y privatización del actuar privado, bajo el marco normativo pertinente¹²⁴. A continuación, se profundiza en la discusión teórica del ponderamiento de intereses.

La postura de “beneficio reflejo” defiende la prevalencia del interés público, la misma que se fundamenta en la corrección y subsanación del perjuicio causado al particular¹²⁵. Este pensamiento justifica el daño causado en contra de un particular, siempre que exista un beneficio mayor y concreto para el resto de la comunidad. Así mismo, se sostiene que el bien común debe sobrepasar los intereses individuales y de tinte “egoísta”, en vista de que se minimiza la labor administrativa de gestionar y controlar los intereses de toda la sociedad¹²⁶. Por ende, esta tendencia rechaza la prevalencia del interés particular por su contraposición a la justicia conmutativa.

Sin embargo, para Sainz Moreno el interés público no se contrapone al privado, al contrario, son conciliables¹²⁷. Este autor indica que el interés público si bien se

¹²¹ Luis De la Morena, "Los fines de interés público como " causa" y como " límite" de la competencia y como " medio" y " medida" de control jurídicos.", 151-222.

¹²² *Ibíd.*, 152.

¹²³ Mauricio Bustamante y Alfredo Soria, "Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria.", 85.

¹²⁴ Nicolás Calera, "El interés público: entre la ideología y el derecho." *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*. Vol. 44. (2010).

¹²⁵ Luis De la Morena, "Los fines de interés público como " causa" y como " límite" de la competencia y como " medio" y " medida" de control jurídicos.", 151-222.

¹²⁶ *Ibíd.*, 165.

¹²⁷ Fernando Sainz, "*Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*". (Edit. Civitad, Madrid, 1976)

fundamenta en los intereses privados, solo toma en consideración aquellos con finalidad pública, esto quiere decir, aquel interés privado que comparte y concierne con otros particulares¹²⁸. En esta postura de concurrencia de ambos intereses, se manifiesta que, “el interés público sigue sin desplazar aquí al interés privado; antes, bien viene a identificarse y, en cierto modo, a subordinarse a él”¹²⁹.

Al margen de esta posición, la Administración no debe actuar en detrimento del interés particular sino trabajar en concurrencia con el mismo. Esto se logra por medio de limitaciones y condicionamientos marcados por el interés público¹³⁰. En consecuencia, esta corriente no rechaza la persecución del interés público, siempre y cuando se busque la armonización de ambos intereses, sin dejar a un lado los derechos e intereses legítimos de los particulares.

La tendencia de esta discusión se inclina hacia la defensa de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados frente a decisiones arbitrarias o discrecionales de la entidad pública. Se parte desde el reconocimiento de que el interés privado se encuentra fuertemente mediatizado y esquematizado por el interés público¹³¹. Por tanto, la doctrina advierte la existencia de una supuesta imposición de la supremacía del interés público frente al particular¹³².

Por consiguiente, la Administración Pública puede justificar determinadas decisiones administrativas en base a lo más conveniente para la consecución del interés público¹³³. Sin embargo, dicha aplicación no debe ser arbitraria, en tanto la actuación debe responder acorde al marco normativo establecido sin el impropio traspaso de sus facultades¹³⁴.

Finalmente, se concluye que no se busca identificar si el interés público tiene primacía sobre el privado, sino, asegurar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica y confianza legítima del particular. Si bien el interés público es el eje de actuación de la Administración Pública, sus decisiones administrativas han de ser basadas en los

¹²⁸ *Ibíd.*, 30

¹²⁹ *Ibíd.*, 41

¹³⁰ Fernando Sainz, “*Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*”. (Edit. Civitad, Madrid, 1976), 33

¹³¹ *Ibíd.*, 29.

¹³² *Ibíd.*, 30.

¹³³ Mauricio Bustamante y Alfredo Soria, "Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria.", 78-87.

¹³⁴ *Ibíd.*, 88.

principios de racionalidad, legitimidad y verificación del hecho generador de determinada resolución administrativa¹³⁵.

8. Análisis de jurisprudencia ecuatoriana sobre recursos de revisión

Para identificar de forma clara los problemas que se presentan en cuanto a la aplicación en sentido amplio del recurso extraordinario de revisión, es preciso realizar el análisis de una acción contencioso-tributaria de impugnación. A continuación, se analiza la causa 17510-2022-00353, resuelta por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito.¹³⁶

Como antecedente, se detalla que el 18 de marzo de 2019, el particular insinuó la revisión de una resolución emitida por el SRI, bajo la causal primera del artículo 143 del Código Tributario, por considerar que la Administración Pública había incurrido en un evidente error de hecho. Posteriormente, la misma parte interesada desistió de dicha insinuación el 06 de septiembre de 2021, porque representaba una carga administrativa indeseada. Pese a esto, la Administración Pública decide continuar de oficio con la revisión, pero lo hace bajo una causal distinta, y cuando ya había prescrito su derecho a iniciar un nuevo recurso de revisión de oficio; y, al emitir su resolución, decide de forma perjudicial para ADELCA, disponiendo el pago de USD. 235.235,14.

Frente al caso omiso del desistimiento del recurso extraordinario de revisión, se recalca lo siguiente,

[...] llama fuertemente la atención de este tribunal que la Administración, desviándose de su obligación de resolver lo solicitado y fundamentado por ADELCA, de manera sorpresiva, haciendo excesivo uso de tal facultad extraordinaria, haya decidido algo ajeno. Es decir, la Autoridad no resolvió lo solicitado, desviándose del debido proceso administrativo que debía dar al trámite. Lo ocurrido no solo afecta el debido proceso previsto para este fin, sino que comporta directa incidencia en el derecho a la defensa del administrado [...]¹³⁷

El criterio del tribunal determina que el abuso de la potestad facultativa de la Administración provoca la vulneración no solo del principio dispositivo, sino al derecho a la defensa del particular.

De igual manera, el Tribunal destaca que la actuación de la Administración Pública debe realizarse bajo el marco de la teoría de los actos propios como límite al

¹³⁵ Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, 1209-1236.

¹³⁶ Causa No. 17510-2022, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Quito, 26 de julio de 2023, pág. 1.

¹³⁷ Causa No. 17510-2022, pág. 14.

ejercicio de la facultad pública. El Tribunal analiza esta teoría no solo desde la imposibilidad de retractarse contra los propios actos emitidos, sino que se incita a la Administración a guardar consecución con sus actos, de forma que proteja la seguridad jurídica del administrado¹³⁸.

Finalmente, bajo los argumentos planteados, el Tribunal concluye que se produjo la vulneración del principio dispositivo, el derecho a la defensa y consecuentemente la seguridad jurídica y confianza legítima del interesado. Se enfatiza en que la omisión expresa al desistimiento por parte de ADELCA y el desviarse de lo solicitado, contradice el debido proceso administrativo, excediendo de la facultad potestativa que confiere este recurso extraordinario¹³⁹. Por consiguiente, el Tribunal declara la ilegitimidad de la resolución pertinente emitida por la directora general del SRI, dejando sin procedencia el cobro pretendido por la dicha entidad¹⁴⁰. Se considera esta decisión como adecuada en tanto, se prevé el límite de la facultad potestativa de la Administración y se enfatiza en proteger la seguridad jurídica del administrado.

9. Tratamiento del recurso de revisión en legislación comparada

En el presente apartado se detalla la normativa del recurso extraordinario de revisión en los ordenamientos jurídicos de Argentina y España, con el objetivo de analizar el tratamiento del silencio administrativo y desistimiento del recurso extraordinario de revisión en el contexto de legislación comparada.

9.1. España

Con respecto a la legislación española, el recurso de revisión se encuentra regulado por el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En dicha normativa se establecen de forma taxativa las causales para la interposición del recurso de revisión. A continuación, se analizan cada una de ellas.

En el primer literal del artículo 125, se abarcan a los actos firmes que hayan incurrido en error de hecho¹⁴¹. A diferencia de la legislación ecuatoriana, el recurso de

¹³⁸ Causa No. 17510-2022, pág. 15.

¹³⁹ Causa No. 17510-2022, pág. 14.

¹⁴⁰ Causa No. 17510-2022, pág. 16.

¹⁴¹ Artículo 125, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Boletín Oficial No. 285, de 27 de noviembre de 1992, reformado por última vez el 02 de octubre de 2015.

revisión no cabe cuando se constata errores de derecho, sino únicamente de hecho. Los errores de derecho se definen como la aplicación equivocada de un precepto establecido en un ordenamiento jurídico, de forma que su consecuencia directa es la nulidad del acto o resolución respectiva.

Pese a esto, autores españoles reconocen que no se abarcan los errores de derecho, en vista de que mediante el recurso de revisión, la Administración Pública puede “sustituir el pronunciamiento inválido por otro conforme a Derecho”¹⁴². Este criterio ha sido criticado en base a que toda Administración Pública debe encaminarse a asegurar la legalidad de sus actuaciones¹⁴³.

Otras causales para su procedencia recaen en el apareamiento posterior de documentos fundamentales para la decisión del acto administrativo, así como la verificación de la falsedad de testimonios utilizados para la emisión de la respectiva resolución, causales que también abarca la legislación ecuatoriana. Finalmente, se contempla el acto que se hubiera dictado con prevaricación, cohecho, o algún tipo de violencia declarada en sentencia judicial firme¹⁴⁴.

Para la interposición de este recurso, la normativa española establece un plazo de cuatro años siguientes a la fecha de notificación de la resolución impugnada cuando se trate de actos emitidos con errores de hecho¹⁴⁵. Por su parte, para las demás causales se dispone un plazo de tres meses para su interposición. Así mismo, según el artículo 126 de dicha ley, se entiende desestimado el recurso de revisión ante la inactividad de la Administración Pública transcurrido el plazo de tres meses desde su interposición, dejando el paso a la vía jurisdiccional contencioso administrativa¹⁴⁶.

9.2. Argentina

En cuanto a la normativa argentina, el recurso de revisión se encuentra regulado en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Al igual que en la gestión administrativa ecuatoriana, el recurso de revisión únicamente procede ante causales

¹⁴² Joana Camacho, "Error material, error de hecho y error de derecho. Concepto y mecanismos de corrección." *Revista de administración pública*, (2002), 208.

¹⁴³ Álvaro Renato Mejía Salazar y Emiliano Gil Blanco, *Los recursos administrativos: naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, 99.

¹⁴⁴ Artículo 125, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁴⁵ Artículo 125, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁴⁶ Artículo 126, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

tasadas¹⁴⁷. A continuación, se analiza la tramitación del recurso de revisión, su procedencia, causales y plazos en la legislación argentina.

Entre los motivos de su interposición taxativa se encuentran: cuando se hubiere incurrido en contradicciones dispositivas, la aparición posterior de documentos, cuando la decisión se ha tomado en base a documentos falsos, cuando el acto o resolución se hubiere dictado mediando cualquier forma fraudulenta o irregularidad comprobada¹⁴⁸. Está última causal abarca al cohecho, violencia o maquinaciones fraudulentas, delitos que de igual manera se encuentran amparados en las causales del recurso de revisión en la normativa ecuatoriana¹⁴⁹.

En cuanto al tiempo de interposición de este recurso, se establecen diez días desde notificado el acto cuando se traten de contradicciones de acto o resolución firme. De tratarse del resto de causales tasadas, se puede interponer el recurso dentro de treinta días de encontrarse documentos esenciales para la decisión o de comprobarse la intervención fraudulenta en cuanto a la emisión del acto o resolución en concreto¹⁵⁰. Pese a dicha regulación para su interposición, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos no establece un plazo para que la Administración Pública resuelva el recurso de revisión.

Dicha incertidumbre ha tratado de ser subsanada por la misma ley, en tanto la Administración Pública puede invocar expresamente el silencio administrativo negativo, regulado en el artículo 10 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos¹⁵¹. De forma que, la legislación argentina reconoce expresamente el silencio administrativo de efecto negativo.

En este sentido, la ambigüedad administrativa establece que “[...] si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de sesenta días”¹⁵². Pese a esto, autores como Juan Linares reconocen la importancia de establecer un plazo de resolución determinado para la resolución del recurso de revisión, de modo que no se confiera la seguridad jurídica de los contribuyentes a los efectos tácitos negativos del silencio administrativo.

¹⁴⁷ Artículo 22, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Boletín Oficial No. 19.549 de 27 de abril de 1972.

¹⁴⁸ Artículo 22, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

¹⁴⁹ Artículo 143, Código Tributario.

¹⁵⁰ Artículo 22, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

¹⁵¹ Artículo 10, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

¹⁵² Artículo 10, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

9.3. Resultados del análisis comparativo entre España, Argentina y Ecuador

A continuación, se señalan los principales tres aspectos de comparación en cuanto al tratamiento del recurso de revisión entre la normativa española y ecuatoriana. En primer lugar, en España el recurso de revisión es aplicable únicamente para los actos firmes que adolezcan de errores de hecho¹⁵³, por el contrario, en Ecuador se contempla este recurso como un mecanismo para revisar los actos firmes que contengan tanto errores de hecho como de derecho¹⁵⁴. En segundo lugar, España presenta causales de interposición del recurso similares a las del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El tercer aspecto recae sobre el plazo de resolución del recurso de revisión, la normativa española dispone expresamente el plazo de tres meses para la resolución del recurso de revisión, caso contrario se entenderá desestimado. Por su parte, la regulación que realiza el Código Tributario en Ecuador, no es clara al especificar un plazo cierto para resolución del recurso, siendo así aplicable de forma supletoria las normas respectivas del Código Orgánico Administrativo.

Por tanto, se colige que, a diferencia de la normativa ecuatoriana, el tratamiento español frente al recurso de revisión ha regulado expresamente no solo el plazo de interposición del recurso, sino también de resolución, de forma que, existen pautas claras que evitan la falta de pronunciamiento de la autoridad tributaria. Se concuerda con la reciente tendencia hacia incorporar en los actos firmes susceptibles de revisión, en el ordenamiento español, no únicamente a los errores de hecho, sino también a los de derecho, con el objeto de proteger la legalidad de los actos y resoluciones administrativas en su totalidad.

En cuanto a la regulación argentina, al igual que la norma ecuatoriana, no existe regulación expresa sobre el plazo de resolución del recurso de revisión. Sin embargo, en Argentina se ha tratado de subsanar esta falta de regulación por medio de la aplicación del silencio administrativo negativo. Por su parte, la normativa ecuatoriana, establece en el artículo 147 del Código Tributario que una vez concluido el sumario de la autoridad administrativa, a esta le corresponde dictar la respectiva resolución motivada, pese a esto, no establece un plazo para resolver al que deba acogerse la Administración Pública.

De lo analizado en la legislación argentina, se concluye que, si bien se establecen plazos concretos para la interposición del recurso con relación a las diferentes causales

¹⁵³ Artículo 125. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁵⁴ Artículo 69, Código Tributario.

tasadas, no regula un plazo de resolución. Frente a esto, dicha legislación ha optado por aplicar el silencio administrativo negativo para de cierta manera aplacar la incertidumbre jurídica que la falta de pronunciamiento ocasiona al particular. En Ecuador, el artículo 243 del Código Orgánico Administrativo, plantea que ha falta de pronunciamiento de la Administración Pública, se entiende desestimado el recurso, sin embargo, la jurisprudencia no es clara al establecer si dicha norma es aplicable en materia tributaria.

A raíz de lo expuesto, se identifica que tanto España como Argentina comparten las mismas causales para interponer un recurso de revisión. Así mismo se identifica que el ordenamiento jurídico español regula con mayor precisión al recurso de revisión, pese a esto, no fija un plazo resolutorio para el mismo. Finalmente, se distingue que tanto España como Argentina utilizan la figura del silencio administrativo negativo para suplir la falta de regulación del plazo resolutorio, sin embargo, la nueva tendencia doctrinaria indica la inconformidad frente al efecto de la falta de pronunciamiento de un recurso de revisión.

10. Conclusiones y recomendaciones

A continuación, se presentan los hallazgos del trabajo.

El recurso de revisión, como ya se mencionó, ha sido catalogado por el Código Tributario como una facultad potestativa de la Administración Pública, lo que ha llevado a que se identifique una marcada tendencia a ponderar el interés público por encima del interés privado. A manera de ejemplo, la falta de consideración del desistimiento del recurso de revisión insinuado por el particular y su continuación oficiosa, vulneran el principio dispositivo del contribuyente. Se colige que si bien la actuación de la Administración Pública parte del interés público, ésta debe actuar bajo los principios de racionalidad, legitimidad y verificación; así se asegura la protección del interés privado y consecuentemente de la seguridad jurídica y confianza legítima del administrado.

En vista de la escasa regulación del recurso de revisión en el Código Tributario, es preciso aplicar de forma supletoria las normas del Código Orgánico Administrativo, ya que permite tener certeza sobre las figuras del desistimiento y del silencio administrativo. Se advierte que el silencio administrativo negativo es aplicado por legislación comparada y aunque posee semejante efecto no está previsto de forma expresa en el Código Tributario ecuatoriano. Sin embargo, podría resultar aplicable si se opta por considerar la supletoriedad del COA. Ello también da cuenta de un objetivo dirigido a fortalecer la discrecionalidad y la facultad potestativa de las administraciones públicas.

Los aportes detallados proveen una crítica innovadora desde la perspectiva de la confrontación del interés público y privado, especialmente en un ámbito como el tributario, en el que los sujetos pasivos -administrados- no cuentan con mayores mecanismos de impugnación frente a las actuaciones del poder público.

Con respecto a la pregunta de investigación: ¿en qué medida en la sustanciación y resolución del recurso de revisión en materia tributaria se vulneran los derechos de seguridad jurídica y confianza legítima de los contribuyentes?; partiendo de los hallazgos encontrados, se puede afirmar que en Ecuador, el haber configurado a la revisión como una potestad facultativa pone en tela de duda estos derechos.

Si bien el recurso de revisión contribuye a la aplicación del sistema de autocontrol de las decisiones administrativas, ello no debería permitir a la Administración Pública abstenerse de resolver recursos de revisión. Por tanto, el silencio tácito negativo, por un lado, reviste de facultad potestativa a la entidad pública y por otro, contraviene la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente.

Así mismo, se distingue que el no respetar el desistimiento del recurso cuando este ha sido insinuado por el particular, contraviene directamente el principio dispositivo de parte. Finalmente, se arriba a la respuesta de que el recurso extraordinario de revisión vulnera los principios de seguridad y confianza legítima de los contribuyentes, siempre que se aplique de forma arbitraria para dar paso al silencio administrativo tácito o, al contrario, hacer omisión al derecho de desistir del interesado y contravenir el principio dispositivo de todo proceso.

En cuanto a las limitaciones de la presente investigación, se señala la escasez de material bibliográfico actualizado en la rama tributaria. La carencia de literatura ecuatoriana se acentuó principalmente en la aplicación del desistimiento en el recurso extraordinario de revisión y sobre el silencio negativo tácito en materia tributaria. A manera de sugerencia frente a la limitación descrita, se propone la apertura de nuevas líneas de investigación sobre el recurso extraordinario de revisión, ya no solo desde un punto de vista constitucional o penal, sino también aplicado a temas administrativos, de derecho público y tributarios.

Finalmente, se plantean recomendaciones para resolver el problema jurídico planteado. En primer lugar, se recomienda que el Código Tributario incorpore un plazo para la resolución del recurso de revisión y de forma expresa, incluya un efecto para la falta de pronunciamiento oportuno de la Administración. En caso de decantarse por el silencio negativo por la ausencia de pronunciamiento de la Administración, se deberá

motivar debidamente la razón de hecho y derecho por la cual la entidad pública ha determinado no resolver el recurso que discute un derecho subjetivo o interés legítimo lesionado, de manera que, se proteja el debido proceso y la seguridad jurídica de los administrados.

A su vez, se propone regular el tratamiento del desistimiento del recurso extraordinario de revisión, para garantizar la protección del principio dispositivo y la confianza legítima del particular. Es por todo lo expuesto que el presente trabajo puede ser utilizado como base para una futura propuesta de cambio de normativa, en la cual se regule claramente sobre el silencio administrativo negativo, desistimiento y los plazos del recurso extraordinario de revisión.