

# LA DEROGATORIA DEL RECURSO DE REPOSICIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

**Ab. Rafael Brigante Guerra**

## **I. ACLARACIÓN PRELIMINAR AL LECTOR**

El presente trabajo fue originalmente escrito en el mes de junio del 2001, y dedicado a la memoria del Dr. Edmundo Durán Díaz.

Algunas reformas sufridas por nuestro ordenamiento jurídico han demandado una actualización al mismo. Por lo demás, creemos que el tema tratado en él mantiene su actualidad.

## **II. INTRODUCCIÓN**

El literal b) del Art. 1<sup>o</sup> de la Ley N<sup>o</sup> 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, promulgada en el suplemento del R.O. 181 del 30 de abril de 1999, derogó íntegramente la Sección 2<sup>a</sup> del Capítulo IV del Título II del Código Tributario (CT).

La sección derogada, que incluía los artículos 134 al 138 inclusive, del CT, contenía las disposiciones que permitían a los administrados interponer el recurso de reposición, dentro del procedimiento tributario en sede administrativa .

La supresión de este recurso se entiende referida a todas las administraciones tributarias reconocidas por la Ley, incluyendo la aduanera, pues el Art. 79 de la Ley Orgánica de Aduanas reitera que los recursos en aquella sede se rigen por las disposiciones generales del CT.

No consideramos adecuada, ni conveniente, la supresión de este medio impugnatorio, pues compartimos las importantes reflexiones de la doctrina sobre las finalidades y utilidad de este recurso. Lejos de considerársele una

"traba" o un "medio dilatorio" de los procedimientos administrativos, el mismo aparece como un útil instrumento para la reparación oportuna de las consecuencias que pueden acarrear los distintos vicios en que pueden incurrir los actos de la administración tributaria y que, a largo plazo, pueden involucrar un mayor costo en tiempo y dinero al Estado, cuando el administrado se ve en la necesidad de elevar la discusión a órganos superiores de la propia administración, o a formular sus objeciones al órgano judicial competente.

### **III. EL RECURSO DE REPOSICIÓN COMO MEDIO IMPUGNATORIO EN EL PROCEDIMIENTO EN SEDE ADMINISTRATIVA.- LA NORMATIVA ECUATORIANA.**

El recurso de reposición, con mayores o menores variantes en su procedimiento, se encuentra consagrado como un medio impugnatorio propio del procedimiento en vía gubernativa en la legislación de distintos países; principalmente en aquellos que, al igual que el Ecuador, confieren al administrado la facultad de doble impugnación, administrativa y judicial.

El profesor colombiano Jaime VIDAL PERDOMO, comentando las disposiciones del Código Contencioso Administrativo de su país, se refiere a los distintos recursos aplicables dentro del procedimiento en vía gubernativa: los de reposición, apelación y de queja.

Comenta el citado tratadista que el objetivo de dichos recursos es siempre el mismo: obtener que se revoque, modifique o aclare la decisión adoptada, pero el recurso de reposición se distingue de los otros porque su conocimiento le corresponde al mismo funcionario del cual ha emanado la decisión, mientras que los otros deben ser conocidos por el superior administrativo del autor de la providencial.

Una vez interpuesto, el recurso queda sometido al procedimiento establecido en la Ley, incluyendo la posibilidad de practicar las pruebas que asistan al administrado, aunque en la legislación del vecino país, la regla

---

VIDAL PERDOMO, Jaime, "Derecho administrativo", 11ª edición, Editorial Temis, Bogotá, 1997, páginas 306 y siguientes.

<sup>2</sup> idem. Conforme también PENAGOS, Gustavo "Vía gubernativa", 2ª edición, Ediciones Ciencia y Derecho, Bogotá, 1995, páginas 265 y siguientes.

general es que el recurso se resuelve "de plano", y las pruebas proceden sólo de oficio, si la administración lo estima conveniente<sup>3</sup>.

Refiriéndose a la legislación argentina, Roberto DROMI analiza el llamado "recurso de reconsideración", al que "también se lo llama recurso de oposición, reposición, revocatoria o revocación"<sup>4</sup>. Este recurso, al igual que el nuestro de reposición, se debe sustanciar ante el mismo funcionario del que emanó el acto, teniendo también carácter optativo, al no ser requisito previo para la interposición del recurso jerárquico, ni para la impugnación judicial<sup>5</sup>.

Finalmente, el profesor argentino expresa que la finalidad de este recurso es "cuestionar la legitimidad u oportunidad del obrar

Los españoles Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, por su parte, critican duramente el sistema de recursos administrativos de su país, establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LPA), y modificado por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPC), de 1992.

A diferencia de los sistemas de otros países, inspirados en el sistema francés e italiano (como los de los dos países antes analizados, e incluso el nuestro), en que la interposición de los recursos administrativos es facultativa del administrado, los antedichos comentaristas españoles refieren que los recursos administrativos en su país poseen un carácter obligatorio, y su evacuación es necesaria para dejar expedito el acceso a la tutela jurisdiccional'

Si bien la LPC española no consagra el recurso de reposición, como sí lo hacía la LPA, ante la misma autoridad de la que emanó el acto o decisión, el sistema español contempla, como medio de impugnación, el llamado

---

PENAGOS, obra citada.

DROMI, Roberto, "Derecho Administrativo", 6ª edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, página 876.

Idem.

Ibidem.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, "Curso de derecho administrativo", 4ª edición, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1993. Tomo II, página 508

"recurso ordinario"<sup>8</sup>, ante el superior jerárquico. Entendemos que, en un sistema en el que los recursos administrativos revisten un carácter obligatorio, la impugnación ante la propia autoridad, como sucede en la reposición, puede involucrar mayores dilaciones y desventajas que auténticos beneficios para el administrado. Las características del sistema español explican por qué los autores citados consideran que los recursos no pueden ser entendidos exclusivamente como una garantía a favor del administrado, sino también como un "privilegio de la administración"<sup>9</sup>, característica esta última cuyos matices son mucho más tenues en un sistema facultativo como el de nuestro país.

En lo relacionado al Ecuador, las características y finalidades esenciales del recurso de reposición, anotadas por los juristas extranjeros que hemos citado, se pueden apreciar también las derogadas disposiciones del CT, así como en otras normas que aun están en vigencia: el recurso de reposición busca brindar a la autoridad administrativa la oportunidad de enmendar sus errores, sin necesidad de intervención del superior jerárquico, o de la función judicial; sin que se trate de un procedimiento obligatorio para lograr el agotamiento de la vía administrativa.

Se debe tener presente que, a partir de las reformas sufridas por nuestro sistema jurídico, luego de la promulgación de la Ley de Modernización del Estado, la prosecución de la etapa gubernativa ya no se considera un requisito necesario para trasladar la controversia a la esfera jurisdiccional, a través *del* procedimiento contencioso.

Mencionemos a continuación las principales normas que se refieren al recurso de reposición en el Ecuador; el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), y las derogadas disposiciones del CT.

#### **A) EL RECURSO DE REPOSICIÓN EN EL ERJAFE**

El ERJAFE surgió como una consecuencia de las atribuciones conferidas al Presidente *de* la República por la Ley de Modernización del Estado

---

GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, obra citada, Tomo II, páginas 509 y siguientes.

<sup>9</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, obra citada, Tomo II, páginas 507-508.

para regular, por Decreto Ejecutivo, "la organización y procedimientos" de la Función Ejecutiva (Ley de Modernización, Art. 40). La antedicha atribución encuentra su sustento constitucional en el numeral 9 del Art. 171 de la vigente Carta Política.

Los comentaristas nacionales están de acuerdo en que el ERJAFE posee la peculiar naturaleza de un "Decreto-Ley delegada", producto de la deslegalización ordenada por el ya mencionado Art. 40 de la Ley de

El ERJAFE, fue inicialmente publicado mediante el Decreto Ejecutivo N° 1634, en el segundo suplemento del Registro Oficial 411, del 31 de marzo de 1994. La edición actual de dicho Estatuto fue promulgada mediante Decreto Ejecutivo N° 2428, publicado en el Registro Oficial 536 del 19 de marzo del 2002, luego de lo cual fue reformado mediante Decreto Ejecutivo N° 2772 (R.O. 616 del 11 de julio del 2002) y mediante Decreto Ejecutivo N° 3389 (R.O. 733 dl 27 de diciembre del 2002).

Cabe destacar que la última reforma antes mencionada, ocurrida en diciembre *del* 2002, se produce en virtud de la expedición del denominado "Procedimiento Administrativo Común de la Función Ejecutiva", nombre que en realidad identifica a un paquete de reformas a los Arts. 100 al 140 de dicho ERJAFE, y que, curiosamente, restringen su aplicación, en lo tocante a normas de procedimiento, a la llamada "Administración Pública Central, mientras que los Arts. 1° al 99 deben seguirse entendiendo referidos a toda la Función Ejecutiva, de acuerdo al alcance que el Art. 2 del propio ERJAFE da a esta expresión.

Pese a haber sido promulgado, desde sus inicios, como un decreto ejecutivo, su jerarquía normativa se equipara a la de las leyes, a tal punto que, como consecuencia de su expedición, resultó derogada la antigua Ley de Régimen Administrativo, conforme se desprende de la disposición <sup>1</sup> transitoria primera de la misma Ley de Modernización'.

---

ZAVALA ECAS, Jorge, "El Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva", Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1995. páginas 72 y 73. Conforme también el profesor Nicolás PARDUCCI (Diario el Universo, 11-V-94), citado por el anterior.

<sup>1</sup> Idem.

La primera advertencia que debemos hacer es que, aunque las normas del ERJAFE se entiende que rigen a la Función Ejecutiva, y las de procedimiento, como las que comentaremos a continuación, ahora sólo a la llamada "Administración Pública Central", no consideramos que las mismas sean aplicables a los procedimientos tributarios, cuya tramitación en la vía administrativa continuaría estando regida exclusivamente por las disposiciones del CT.

Basamos esta conclusión en las siguientes consideraciones:

a) Desde el punto de vista *histórico*, se puede observar que, durante la mayoría de su vigencia temporal, el propio ERJAFE se encargó de establecer la inaplicabilidad de sus normas en el ámbito administrativo tributario:

El Art. 138 de la edición inicial de 1994 del ERJAFE, establecía lo siguiente:

*"Art. 138.- PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- Las disposiciones de este Estatuto con relación a los procedimientos no serán aplicables a los procedimientos tributarios los mismos que se regirán por las respectivas disposiciones legales y reglamentarias de la materia.*

*Art. 100<sup>12</sup>. De conformidad con el Art. 38, inciso segundo de la Ley de Modernización, el agotamiento de la vía administrativa o reclamo en sede administrativa tributaria, como requisito previo para ejercer los recursos tributarios pertinentes ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal competentes, no es obligatoria sino facultativa".*

La redacción de esta norma del ERJAFE se mantuvo virtualmente igual al ser reexpedido este estatuto en el mes de marzo del 2002.

*"Art. 139.- PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- Las disposiciones de este Estatuto con relación a los procedimientos*

<sup>12</sup>

A breves rasgos, esta norma se refería al carácter facultativo de la impugnación en sede administrativa.

*no serán aplicables a los procedimientos tributarios los mismos que se regirán por las respectivas disposiciones legales y reglamentarias de la materia.*

*Exceptuase de lo aquí dispuesto la norma del inciso tercero del Art. 700. De conformidad con el Art. 38, inciso segundo de la Ley de Modernización el agotamiento de la vía administrativa o reclamo en sede administrativa en materia tributaria, como requisito previo para ejercer los recursos tributarios pertinentes ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal competentes, no es obligatorio sino facultativo".*

b) Aunque el Art. 139 (anteriormente 138) del ERJAFE fue expresamente derogado, las circunstancias que rodearon dicha derogatoria, y la propia configuración de nuestro ordenamiento jurídico, hacen dudoso que las normas contenidas en el ERJAFE, en lo tocante a procedimiento, se puedan aplicar en *el ámbito tributario.*

b.1. En primer lugar, se recordará la polémica pública que rodeó la expedición de la versión vigente del ERJAFE, especialmente en lo relacionado al "Registro Oficial reservado de las Fuerzas Armadas".

Aunque el análisis de dicha polémica es ajeno a las intenciones de este trabajo, se puede apreciar que, al menos en nuestra opinión, el Presidente de la República habría derogado por error el Art. 139, cuando su intención manifiesta era suprimir las disposiciones relacionadas con el antes mencionado órgano de difusión reservado.

Así *lo* demuestra la particular redacción del Art. 24 del Decreto Ejecutivo N° 2772 expedido en julio del 2002:

*"Art. 24.- Después del Art. 137, suprimase la expresión "DEL REGISTRO OFICIAL RESERVADO DE LAS FUERZAS ARMADAS" y derógase los artículos 138 y 139".*

Sin pretender que este sea un argumento "concluyente" sobre el tema, conjeturamos que la ausencia de un encabezamiento distinto a continuación del Art. 138, para señalar la conclusión de las normas que se referían al Registro Oficial reservado de las Fuerzas Armadas, podría haber llevado a

confusión al Jefe de Estado sobre las disposiciones que era necesario suprimir.

b.1. En todo caso, aun partiendo de la premisa de que el precitado Art. 39 se encuentra suprimido de nuestro ordenamiento jurídico, estimamos que la no aplicabilidad de las normas de procedimiento establecidas en el ERJAFE al procedimiento en sede administrativa en sede tributaria se colige de otras disposiciones entre las que se destaca la consagrada por el Art. 2 del CT:

*"Art. 2.- Supremacía de **las normas tributarias**.- Las disposiciones de este Código y de las demás Leyes Tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de Leyes Generales o Especiales y sólo podrán ser modificadas o derogadas por disposición expresa de otra Ley destinada específicamente a estos fines".*

Al no existir norma expresa promulgada con la específica finalidad de extender las disposiciones procedimentales del ERJAFE al ámbito tributario, resultaría forzado pensar en una reforma de carácter tácito, vista la tajante declaración hecha por *el* legislador en el artículo transcrito del CT.

La inaplicabilidad al ámbito tributario se vería reforzada por la disposición final primera del antes mencionado Decreto 3389 de "Procedimiento Administrativo Común de la Función Ejecutiva", reformativo del ERJAFE:

*"PRIMERA.- Las normas procesales aquí contenidas prevalecen sobre cualquier otra norma procedimental administrativa aplicable a la Administración Pública Central, salvo lo previsto en leyes especiales".*

Obviamente, nos inclinamos a sostener que el procedimiento en sede administrativa en materia tributaria sería uno de los casos regidos por leyes especiales, a los que se refiere esta última disposición.

Hecha esta necesaria disgresión, al referirse al procedimiento en sede administrativa, el ERJAFE prevé la facultad de interponer distintos recursos a las decisiones de la administración, para ser todos ellos conocidos dentro de la propia sede administrativa, sin que sea forzosa para el administrado su interposición.

Vale la pena transcribir aquí los Arts. 103 y 104 de la edición original del ERJAFE, que no dejan duda sobre la finalidad de los recursos en sede administrativa en general, y el recurso de reposición, en particular:

*Art. 103.- Tramitación de los recursos.- Los recursos una vez interpuestos serán obligatoriamente tramitados y resueltos.*

*En cuanto al órgano ante el cual se presenta el recurso, éste se puede interponer ante el mismo órgano (Recurso de Reposición) o ante órganos superiores (Recursos de Apelación y de Revisión).*

De la lectura de la disposición transcrita, hoy derogada, podemos apreciar la característica anotada por la doctrina: el recurso de reposición está diseñado para ser conocido por el mismo órgano del que ha emanado el acto recurrido. El objeto del recurso, como ya quedó dicho, es obtener la revocatoria o modificación del acto administrativo que produce agravio:

*Art. 104.- Recurso de Reposición.- Podrán interponer el recurso de reposición ante el mismo órgano los titulares de derechos subjetivos o los que tengan un interés directo, que se estimen afectados por una resolución de única o última instancia administrativa o por un acto de trámite que impida su prosecución, hasta dentro de quince días de la notificación.*

El Art. 100 de la primera edición del ERJAFE aclaraba que, tal como se ha anticipado en líneas anteriores del presente trabajo, las impugnaciones y recursos administrativos son facultativos del administrado, quien puede optar por la acción judicial en forma directa.

En cuanto al objeto del recurso, el Art. 102 del ERJAFE original, establecía que la finalidad de los recursos administrativos es la impugnación de los actos con el propósito de obtener "su enmienda o extinción".

Al ser expedida la versión actualmente vigente del ERJAFE (R. O. Del 18 de marzo del 2002), las disposiciones antes transcritas fueron mantenidas, incluso con la misma numeración. Sin embargo, aparecen modificadas luego de la expedición del "Régimen Administrativo Común de la Función Ejecutiva" que como se dijo antes, reformó los Arts. 100 al 140 de este estatuto. Creemos que las disposiciones vigentes hoy en día sobre este recurso administrativo mantienen los elementos esenciales del mismo, en tanto y en cuanto sigue siendo conocido por el mismo órgano adminis-

trativo que expidió el acto recurrido, está orientado a que dicho acto sea modificado o extinguido, y continúa revistiendo carácter potestativo.

Sin embargo, es evidente que su ámbito de aplicación ha quedado restringido, no sólo por lo antes anotado sobre el ámbito de aplicación de las actuales normas del ERJAFE sobre procedimientos administrativos (rigen sólo a la Administración Pública Central), sino también por cuanto sólo resulta admisible respecto de actos que "no ponen fin a la vía administrativa", con lo que en ciertas ocasiones el administrado no podría obtener que el propio órgano administrativo enmiende el acto:

*"Art. 174.- Recurso de reposición. Objeto y naturaleza.*

*1. Los actos administrativos que no ponen fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente, a elección del recurrente, en reposición ante el mismo órgano de la administración que los hubiera dictado o ser impugnados directamente en apelación ante los ministros de Estado o ante el*

*i*

*2. Son susceptibles de este recurso los actos administrativos que afecten derechos subjetivos directos del administrado".*

Cabe destacar que el numeral 1 del Art. 173 del mismo Decreto se encarga de aclarar que el recurso de reposición también podría interponerse para impugnar 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". Igual cosa sucede con el recurso de apelación.

## **B) EL RECURSO DE REPOSICIÓN EN LOS DEROGADOS ARTS. 134 AL 138 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Los hoy derogados Arts. 134 a 138 del CT, contemplaban la interpretación de este recurso en la propia sede administrativa tributaria.

---

Pese a la redacción de este numeral, la disposición final segunda de este mismo Decreto dispone la creación de "comités administrativos" adscritos a la Presidencia de la República para que conozcan los recursos de revisión y de apelación. La misma peculiaridad se observa en otras disposiciones del Decreto.

No hemos permitido transcribir, íntegramente, dichas disposiciones, pues resultan de sumo interés para el propósito del presente trabajo:

*Art. 134.- Recurso de Reposición.- Podrán interponer el recurso de reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se estime afectado por una Resolución de la Administración Tributaria de única y última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución.*

*El recurso se presentará por escrito, dentro de quince días de la notificación del acto o Resolución recurridos y contendrá los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoye, con invocación de las disposiciones legales que se suponen violadas y de los documentos o pruebas que no hubieren sido considerados en la Resolución o acto recurridos.*

*Cuando el recurso se interponga por un tercero afectado, el escrito respectivo contendrá todos los requisitos que establece el artículo 114 de este Código.*

*Art. 135.- Dictamen previo.- La Autoridad Tributaria llamada a conocer del recurso de reposición, para sustanciarlo, pedirá previamente dictamen al Departamento Jurídico, si lo hubiere, o a un Abogado Asesor que designará para el efecto, que informarán razonadamente sobre la legalidad y fundamentos del reclamo o de la Resolución o acto recurridos, en el plazo de diez días.*

*Art. 136.- Decisión del recurso.- Presentado el dictamen jurídico o declarada la rebeldía de quien debió informar, sin perjuicio de la responsabilidad que se menciona en el artículo 120, la Autoridad competente, de no haber hechos que justificar, dictará Resolución sobre el recurso, en el plazo de treinta días.*

*En caso contrario, se concederá diez días para la prueba y vencido este plazo se pronunciará la Resolución como en el caso anterior.*

*La decisión que ponga fin al recurso de reposición podrá invalidar, revocar, confirmar, modificar o sustituir el acto o Resolución recurridos, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 81 de este Código.*

*Art. 137.- Nuevo recurso.- Contra la Resolución de un recurso de reposición, no podrá interponerse de nuevo dicho recurso por el mismo recurrente o por quien sus derechos represente; pero se la podrá impugnar en vía contencioso-tributaria.*

*El tercero que se creyere afectado con la Resolución de dicho recurso, podrá deducir otro de reposición contra tal acto, si no se hubiere contado con él en la tramitación del primero y siempre que no se hubiere propuesto acción contenciosa-tributaria. De haberse propuesto esta acción, podrá intervenir como tercero y será oído en cualquier estado de la causa antes de sentencia.*

*Será parte el primer reclamante, sea en la tramitación del recurso del tercero, como en la acción contenciosa que éste llegare a proponer.*

*El plazo para resolver el recurso del tercero será igual que el señalado en el artículo anterior.*

*Art. 138.- Efectos del recurso.- El recurso de reposición no es requisito previo para agotar la vía administrativa; pero interpuesto oportunamente, surtirá efectos suspensivos, y no podrá ejecutarse la resolución recurrida, ni deducirse acción contenciosa, mientras no se lo decida expresamente o se produzca denegación tácita, salvo el caso del inciso 2 del artículo anterior".*

Puede apreciarse que las normas transcritas también reflejan las características y finalidades expuestas por la doctrina, y que intentaremos resumir en el apartado siguiente.

#### IV. CARACTERES Y FINALIDADES DEL RECURSO DE REPOSICIÓN

Del análisis doctrinal, y las disposiciones transcritas, podemos establecer que el recursos de reposición en sede administrativa, inclusive el contemplado en las hoy derogadas disposiciones del CT, tiene las siguientes características y finalidades:

---

\*\* El lector debe recordar que el Ecuador ha abandonado el sistema de "denegación tácita", sustituido actualmente por el sistema de "aceptación tácita" o silencio administrativo positivo.

1) Se trata de un recurso *propio de la vía gubernativa*, distinto de otros que pueden interponerse en aquella, y de las impugnaciones que puedan plantearse ante la sede judicial, a través de acciones o recursos contencioso administrativos o contencioso fiscales.

2) En cuanto a la *competencia*, el recurso de reposición se caracteriza *por ser conocido por la misma autoridad de la que ha emanado el acto o decisión*; a diferencia de los recursos jerárquicos (apelación) o de queja o súplica (en los países que lo admiten), y aun del extraordinario de revisión, cuyo conocimiento, por regla general, le corresponde a las superiores del órgano administrativo ante quien se los propone.

3) En relación a los *actos impugnables a través del recurso*, se observa que el mismo, por regla general, procede no sólo contra las resoluciones "de instancia" administrativa, sino también contra aquellos actos de trámite que "impidan la prosecución" del procedimiento de sede gubernativa.

4) En cuanto al *objetivo del recurso*, el mismo está encaminado a obtener la enmienda (entendiéndose por tal la reforma, e incluso la aclaración o ampliación), o extinción, por vía de revocatoria, del acto impugnado.

5) En cuanto a la *legitimación para interponer el recurso*, estimamos que el mismo presupone que exista un agravio al administrado o a terceros, pues la normativa *de* nuestro país exige que éstos se hallen investidos de un interés *legítimo* en obtener la modificación o extinción del acto recurrido.

6) El recurso de reposición, al igual que otros medios impugnatorios *de* sede gubernativa contra las resoluciones de la administración, constituye una auténtica *garantía a favor de los administrados*, "en la medida en que les aseguren la posibilidad de reaccionar contra ellas y, eventualmente, de eliminar el perjuicio que comportan<sup>15</sup>".

El recurso administrativo contribuye, junto con la impugnación judicial, a hacer efectivo el derecho de defensa consagrado como garantía del "debido proceso", por el numeral 10 del Art. 24 de la Constitución Política del Estado.

---

GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, obra citada, Torno II, página 306.

7) Adicionalmente, el recurso de reposición *contribuye a la racionalización administrativa y a la economía de procedimientos*, puesto que, en general, "la Vía Gubernativa tiene por objeto darle una oportunidad a la administración de corregir sus propios errores, antes que el particular acuda en demanda ante los Tribunales"<sup>16</sup>.

En efecto, ya hemos mencionado las ventajas que entraña la posibilidad de solicitar a la propia autoridad que enmienda errores, a veces evidentes, disminuyendo así, al menos en parte, el volumen de casos que deben ser conocidos por sus superiores jerárquicos o por el órgano judicial; máxime cuando la potestad de interponer dicho recurso le pertenece al administrado, quien puede obviarlo si así lo desea, si considera que sus pretensiones serán mejor atendidas planteándolas ante una autoridad diferente.

En ese contexto, el recurso de reposición obedece a los mismos propósitos que, en materia jurisdiccional, justifican la existencia de los llamados "recursos horizontales" (que, precisamente, en algunos códigos procesales extranjeros, incluyen el llamado "recurso de reposición", como equivalente al nuestro de revocatoria), que permiten al propio juez de la causa corregir vicios e irregularidades que, de lo contrario, podrían quedar firmes, sin posibilidad de enmienda, o bien tendrían que ser materia de apelación u otros recursos verticales.

## **V. INCONVENIENCIA DE LA DEROGATORIA DEL RECURSO DE REPOSICIÓN CONSAGRADO POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO**

En la actualidad, tras la derogatoria de los Arts. 134 al 138 del Código Tributario, no es factible que los administrados interpongan el recurso de reposición contra las resoluciones y otros actos de la administración tributaria. Ni siquiera parecería factible invocar "su pletoria *men te*" las disposiciones del ERJAFE, inaplicables en dicha parte a los procedimientos tributarios, por los motivos previamente explicados en el presente trabajo.

---

PENAGOS, Gustavo, obra *citada*, página 264.

Por ejemplo, *el* Código General del Proceso de Uruguay (Art. 245) y *el* Código Procesal Civil peruano (Art. 362).

Hemos sostenido en el presente trabajo que el recurso de reposición, como medio impugnatorio, ofrece ventajas al administrado, garantizando la defensa de su posición jurídica, pero también involucra beneficios a favor de la propia administración, capaz, a través de él, de enmendar sus errores de manera pronta y eficiente, y sin necesidad de propiciar una discusión a otros niveles, con el inevitable desgaste de recursos humanos y materiales que ello implica.

No creemos por ello que sea cierto que este recurso constituye un procedimiento innecesario, y de carácter dilatorio: puede, en la práctica, brindar una rápida solución a problemas que, de lo contrario, tomará largo tiempo resolver.

Los inconvenientes que el recurso pueda presentar en la "realidad práctica", tales como, la renuencia de los órganos administrativos a cambiar sus decisiones, y hasta su uso como medio dilatorio, no deben pesar a la hora de establecer su verdadera importancia: ni la renuencia que ciertas autoridades administrativas puedan tener a corregir sus errores, ni *el* abuso del recurso por ciertos contribuyentes y responsables para "demorar" el pago de los tributos, justifican su supresión.

Creemos que la auténtica solución al problema provendrá de la toma de conciencia; ora de los órganos administrativos, que deben enmendar sus errores, al percatarse de ellos, sin caer en un equivocado concepto de "defensa de los intereses del Estado"; ora de los profesionales del derecho, y administrados en general, que no deben deformar y desnaturalizar una institución que fue consagrada por la Ley en defensa del administrado, pero no como un escudo para cohonestar la ilegalidad.

Ambas soluciones devenir de la mano. Ninguna de las dos servirá sin la otra.

Pero existe un elemento de juicio que también amerita nuestro comentario. Resulta interesante preguntarse *si la supresión de este recurso del procedimiento tributario es consecuente con los propósitos manifestados por el legislador en la reforma tributaria*. Dicho de manera más simple, valdría la pena establecer si la eliminación de este recurso logra los objetivos planteados por la "Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas".

Con esta inquietud en mente, examinemos brevemente *la exposición de motivos de la Ley 99-24 "para la reforma de las finanzas públicas"*.

*"Que es necesario actualizar las normas que rigen la relación jurídica tributaria, de suerte que las mismas sean de aplicación general, impidiendo que determinados sectores de sujetos pasivos se amparen en los denominados escudos fiscales;*

*Que la actualización de la legislación tributaria debe propender a un cambio estructural de la tributación interna, para que los ciudadanos que tengan capacidad contributiva entreguen parte de su riqueza para la realización del bien común, que es el fin superior del Estado;*

*Que es necesario acometer una reforma que actualice las normas impositivas y ajuste la tributación a los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y generalidad;*

*Que la legislación debe eliminar los mecanismos de elusión y racionalizar la proliferación de exoneraciones al impuesto a la renta, a los derechos arancelarios y a la aplicación de la tarifa cero para la transferencia de bienes y prestación de servicios, de suerte que sólo los casos expresamente determinados en la Ley de Régimen Tributario Interno y Ley Orgánica de Aduanas gocen de la dispensa o exclusión;*

*Que la Administración Tributaria, para cumplir cabalmente su función, debe contar con los medios coercitivos apropiados que le permitan clausurar las dependencias de los contribuyentes morosos;*

*Que es indispensable sancionar con prisión a los evasores de impuestos;*

*Que la legislación vigente relativa al gasto público no guarda concordancia con el nivel de ingresos que obtiene el Estado ecuatoriano, razón por la cual, para financiar el Presupuesto General del Estado, se ha recurrido al endeudamiento público interno y externo, que por este motivo ha llegado a cifras inmanejables;*

*Que es necesario actualizar la legislación secundaria vigente relativa al gasto público, de suerte que la misma guarde concordancia con las disposiciones constitucionales en vigor, para que de esta forma se puedan ordenar las finanzas públicas;*

*Que la economía del Ecuador se sustentó principalmente en los ingresos originados en la exportación de petróleo y que los mismos han disminuido sostenidamente en los últimos años, al punto que de en la actualidad [sic] representan aproximadamente el cinco por ciento (5%) de los ingresos corrientes del Presupuesto General del Estado.*

*Que es indispensable que el Ecuador reoriente el manejo de sus finanzas públicas, de suerte que se pueda imponer una verdadera disciplina fiscal, caracterizada por una severa austeridad que guarde proporción con el nivel de ingresos..."*

Si hacemos caso a los antecedentes expuestos por el propio legislador, concluiremos necesariamente que los objetivos para los que la Ley 99-24 fue expedida, son los siguientes:

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

En nuestra opinión, no puede considerarse que la supresión del recurso de reposición del procedimiento tributario cumpla ninguno de los objetivos que el legislador ha planteado en la exposición de motivos de la Ley 99-24.

Cabría preguntarse entonces si dicha reforma es jurídicamente legítima, por no guarda consecuencia con la motivación del acto legislativo, o aun por una razón más grave: *que los considerandos de la Ley no revelen los auténticos propósitos de su expedición.*

Por regla general, la legislación tributaria formal, esto es, aquella que tiene por finalidad llevar a la práctica las disposiciones de la legislación tributaria material (la que establece la obligación tributaria), debe incluir un sistema *de* procedimientos que le permita a la administración tributaria el oportuno cobro de los tributos. Pero esta finalidad, necesariamente, debe guardar proporción con el ejercicio del derecho de defensa por parte de los contribuyentes y responsables. La necesidad de este equilibrio entre el interés recaudatorio del Fisco y las garantías individuales del sujeto pasivo justifica igualmente la necesaria existencia de mecanismos de impugnación

Se observa que el legislador ha pretendido anteponer el interés recaudatorio a las garantías a favor del administrado-contribuyente. La derogatoria del recurso de reposición efectuada por la Ley 99-24 tiene un claro y exclusivo propósito: se ha querido acelerar el cobro de los tributos, creyendo el legislador que, mediante la eliminación de este supuesto "*mecanismo dilatorio*", las recaudaciones tributarias aumentarían.

Ya hemos mencionado que, a largo plazo, la imposibilidad de discutir las resoluciones ante *el* mismo órgano que las ha expedido, puede ser contraproducente: si el acto está viciado, y el contribuyente solicita su revisión, o lo impugna judicialmente, tarde o temprano —al menos en teoría— logrará que el acto administrativo quede sin efecto, pero a esas alturas el costo para el Estado, en recursos y tiempo, ya ha sido mayor.

Por *el* contrario, la impugnación maliciosa y dilatoria, encuentra su paliativo en el recargo que, por concepto de intereses, deberá sufragar el impugnante malicioso. Una reforma adecuada, más técnica, habría sido la de incluir una condena en costas para quienes abusen del procedimiento impugnatorio en sede administrativa, adicional a la que se genere como consecuencia de la mala fe o temeridad procesal.

---

18 VILLEGAS, I lector, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 3ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1983, Torno I, página 303.

Concluyendo este trabajo, es opinión del autor de estas líneas que la reforma, aunque inadecuada, es reversible, pudiéndose incorporar de nuevo este mecanismo de impugnación a nuestro sistema tributario, con las mejoras y enmiendas que resulten convenientes, pues es nuestra opinión que su derogatoria, de ninguna manera, logra la supuesta "racionalización tributaria" que se supone busca lograr.

Lo dicho, sin hacer a un lado, la evidente necesidad que tiene el Ecuador de contar con un procedimiento administrativo unificado, aplicable a todas las administraciones públicas, que proteja en forma equilibrada los intereses estatales y particulares, y dote de mayor seguridad jurídica al derecho procesal administrativo de nuestro país.

Guayaquil, febrero del 2003