



# **UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA**

*La Universidad Católica de Loja*

## **MAESTRIA EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

**“El acto administrativo en la Administración Tributaria Central del Ecuador”**

Tesis de grado

Autor:

Mancheno Hermida, Anabel Cristina

Directora:

Alvarez Galvez, Luz Esther, MSc

**CENTRO UNIVERSITARIO RIOBAMBA**

**2012**

## **Certificación**

MSc

Luz Esther Álvarez Gálvez

DIRECTORA DE TESIS DE GRADO

CERTIFICA:

Que el presente trabajo, denominado “El acto administrativo en la Administración Tributaria Central del Ecuador” realizado por la profesional en formación Mancheno Hermida Anabel Cristina, cumple con los requisitos establecidos en las normas generales para la Graduación en la Universidad Técnica Particular de Loja, tanto en el aspecto de forma como en el de contenido, por lo cual me permito autorizar su presentación para los fines pertinentes.

Loja, diciembre de 2012

f)

## **Cesión de Derechos**

“Yo Mancheno Hermida Anabel Cristina, declaro ser autora de la presente tesis y eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y sus representantes legales de posibles reclamos o acciones legales

Adicionalmente declaro conocer y aceptar la disposición del Art. 67 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice: “Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado que se realicen a través, o con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”

f)

Autor: Mancheno Hermida Anabel Cristina

Cédula: 0601792898

## **Dedicatoria**

A mi esposo, a mis hijos y a mis madres.

## **Agradecimiento**

Agradezco a la Universidad Técnica Particular de Loja por los conocimientos transmitidos durante los estudios de la Maestría en Derecho Administrativo los cuales me han fortalecido como profesional y han aportado a mi crecimiento personal. Agradezco a mi directora de tesis Luz Esther Álvarez Gálvez, MSc, sin quien este trabajo no hubiera sido posible.

## Índice de Contenidos

Capítulo I	4
1. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	4
1.1 Los actos administrativos emitidos por la Administración Pública	6
1.2 Personería Jurídica del Estado	8
1.3 Potestades de la Administración Pública	10
Capítulo II	15
2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL ECUADOR	15
2.1 Servicio de Rentas Internas	15
2.1.1 Misión	16
2.1.2 Visión	16
2.1.3 Objetivos	17
2.1.3.1 Generales	17
2.1.3.2 Específicos	17
2.2 Principios de Calidad	21
2.3 Valores	21
2.4 Filosofía	22
2.5 Retos	23
2.6 Planificación	24
Capítulo III	25
3. EL ACTO ADMINISTRATIVO	25
3.1 Elementos esenciales del Acto Administrativo	26
3.1.1 Mérito	27
3.1.2 Legitimidad	27
3.2 Requisitos del Acto Administrativo	28
3.2.1 Manifestación de la Voluntad	28
3.2.2 Órgano competente o Competencia	29
3.2.2.1 Por la materia	30
3.2.2.2 Por el grado	30
3.2.2.3 Por el territorio	31
3.2.2.4 Por el tiempo	31
3.2.3 Objeto o Causa	32
3.2.4 Forma	33

3.2.5 Contenido	34
3.2.6 Motivación	34
3.3 La Autotutela Jurídica	37
3.3.1 Presunción de Legitimidad	39
3.3.2 Ejecutividad	40
3.3.3 Ejecutoriedad	41
3.3.4 Revocatoria	44
CAPITULO IV	46
4. VICIOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	46
4.1 Vicios que Invalidan los elementos estructurales de los Actos Administrativos	47
4.1.1 Elementos estructurales de los Actos Administrativos	47
4.1.2 Clasificación de los Vicios de los Actos Administrativos	50
4.1.3 Los Vicios de Anulabilidad de los Actos Administrativos	54
4.2 Potestades de Revisión de la Administración	55
4.2.1 La potestad de Autotutela y los Vicios de Anulabilidad	55
4.2.2 Recursos como medios de Protección de los Derechos	60
CAPITULO V	62
5. ACTOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL ECUADOR	62
5.1 Facultad Determinadora	64
5.1.1 Actas de Determinación y Liquidaciones de Diferencias	66
5.2 Facultad Resolutiva	71
5.2.1 Resoluciones	72
5.3 Facultad Sancionadora	74
5.3.1 Resoluciones	76
5.4 Facultad Recaudadora	78
5.4.1 Autos de Pago	79
CAPITULO VI	81
2 PROPUESTA JURÍDICO ADMINISTRATIVA	81
6.1 Propósito de la Propuesta	81
6.2 Análisis de sentencias emitidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia en los ejercicios económicos 2011 y 2012 con respecto a	

requisitos de validez de los actos administrativos de la Administración Tributaria Central	81
6.3 Sugerencias de acciones que conllevan a la calidad y eficacia de los actos administrativos de la Administración Tributaria Central	92
CAPITULO VII	95
7. Conclusiones y Recomendaciones	95
7.1 Conclusiones	95
7.2 Recomendaciones	96
BIBLIOGRAFÍA	98

## **Resumen Ejecutivo**

Las atribuciones del Estado se evidencian mediante las actuaciones de la Administración Pública, que se encuentra revestida de poder otorgado por la ley, y emite actos que causan efectos individuales y en la sociedad, por lo que los mismos deben estar revestidos de las formalidades que inciden en su validez.

El Servicio de Rentas Internas forma la administración tributaria central y emite actos administrativos encaminados a la recaudación de tributos, los impuestos forman parte del ingreso permanente del Presupuesto General del Estado, sosteniendo la economía ecuatoriana. Por lo que los dichos actos deben cumplir con requisitos de competencia y legalidad que permitan exigir su cumplimiento incluso de manera coercitiva, la falta de requisitos conlleva a la existencia de vicios, que acarrearán nulidades y responsabilidades de los servidores públicos.

La jurisprudencia evidencia que los contribuyentes alegan como los principales vicios de los actos administrativos la ausencia del debido proceso, por lo que se sugiere la emisión de los actos debidamente motivados con los razonamientos de hecho y de derecho en que la autoridad apoya su decisión.

## **Introducción**

Las necesidades de la sociedad junto a sus derechos individuales o colectivos, así como las obligaciones públicas, determinan que el Estado estructure varias formas de administración a fin de que puedan brindarse los servicios previstos en la ley.

La Administración Tributaria Central tiene facultades y deberes para el conocimiento, análisis, decisión y ejecución de asuntos tributarios, encaminados a conseguir la recaudación de tributos.

Frente a la actividad de la Administración Tributaria Central se encuentran los derechos de los administrados que concurren bilateralmente con el Estado en el diario convivir y son reconocidos por el ordenamiento jurídico, pues muchos de ellos le vienen dados por la naturaleza, por su condición de hombre en libertad, y es justamente el reconocimiento y la protección otorgada por el Estado a tal actividad en libertad, lo que transforma esa facultad natural del individuo en derecho subjetivo, y es precisamente ese derecho el que se pretende evidenciar en las actuaciones de la Administración Pública.

La Constitución de la República, en la medida en que admite expresa o implícitamente los derechos reconocidos y complementarios, también determina los deberes del Estado con el propósito de hacer efectivos aquellos. La relación entre libertad y autoridad se manifiesta en la normativa constitucional, en derechos para los particulares y poder para el Estado.

Para identificar las atribuciones de la Administración Tributaria Central como ente que ejerce poder a nombre del Estado, se realizó una investigación de sus actuaciones, la cual realiza actividades encaminadas a alcanzar una eficiente asignación de los recursos, que garantice la equidad del sistema y que logre el máximo efecto de neutralidad económica en la sociedad ecuatoriana, evitando distorsiones en los consumidores, en las decisiones de organización de los contribuyentes y en las estructuras de financiamiento de las empresas, para ello el Servicio de Rentas Internas institución encargada de ejecutar la política tributaria

aprobada por el Presidente de la República, emite actos administrativos a fin de cumplir con su objetivo, reconociendo los derechos de los administrados, otorgando seguridad jurídica y aplicando los principios generales de la tributación identificados en la Constitución de la República.

Dada la afectación en la sociedad económicamente activa, es importante conocer las actuaciones de la Administración Tributaria Central, no solo porque los recursos que obtiene constituyen la segunda fuente de ingresos más importante del Ecuador, sino porque, en el ejercicio de sus facultades debe tener presente los derechos subjetivos de los administrados, y el respeto a los mismos a fin evitar lesionar derechos que son vulnerables.

El desarrollo doctrinario de las instituciones del derecho, así como el desarrollo tecnológico y transparencia de la labor de las Instituciones Públicas, facilitó la investigación ya que se pudo contar con información referente a las actuaciones de la Administración Tributaria Central en nuestro país, lo cual se ve reflejando en el presente trabajo en el cual se realizó un análisis detallado de las facultades de las Administraciones Públicas, de las actuaciones del Servicio de Rentas Internas, el tipo de actos administrativos que emite, requisitos y vicios que afectan a su validez, y jurisprudencia que en donde se analiza los requisitos para la validez y eficacia de dichos actos.

En el presente trabajo se observa que la Administración Pública Central se constituye por órganos jerárquicamente ordenados, que cumplen funciones dirigidas a administrar los impuestos y regular las relaciones jurídicas provenientes de los tributos entre el Estado y los contribuyentes que son los administrados, debiendo para ello emitir actos administrativos con requisitos legales, y atendiendo los procedimientos previstos por la normativa.

Se analizó los vicios de los actos administrativos que han sido recogidos por la jurisprudencia, evidenciándose que la falta del debido proceso afecta al contribuyente al dejarlo en indefensión, ya sea por la falta de cumplimiento de requisitos procedimentales o ausencia de motivación del acto, por lo que en este trabajo se estableció sugerencias para que en los actos administrativos exista una

debida motivación mediante la explicación clara y sencilla de los fundamentos por los que la autoridad toma una decisión.

## **Capítulo I**

### **1. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

El Estado tiene atributos o derechos que le son propios y constituyen los medios jurídicos para alcanzar el bien común. Son reconocidos expresamente por el ordenamiento jurídico y el Estado sólo puede ejercerlos en la medida en que están permitidos, por tal razón están subordinados al Derecho, evitando comportamientos abusivos o arbitrarios por parte del Estado.

La actividad estatal manifestada de distintos modos a través de actos, reglamentos, actuaciones, contratos administrativos, leyes, sentencias y actos políticos, origina en forma directa o indirecta consecuencias jurídicas, éstas crean recíprocamente, derechos y deberes u obligaciones para las partes intervinientes, traduciendo una relación jurídica entre el Estado (Administración) y los individuos (administrados).

Para conseguir tal situación, existen misiones Estatales que son los cometidos que se impone a la sociedad política organizada para cumplir con los fines que le dan razón de ser, éstos cometidos varían en el transcurso del tiempo, adecuándose a las necesidades concretas de cada sociedad, en cada época.

Una forma de actuar del Estado es como fiscalizador, donde el poder se manifiesta a través de dos funciones esenciales gobierno y control. La función de control es coexistencial al Estado. Controlar no es reducir los derechos, sino compatibilizarlos y armonizarlos para la convivencia social.

El derecho, la libertad como atributo del hombre, no terminan donde comienza el derecho del otro, sino que se proyectan en el otro. El Estado controla que esa libertad infinita no sea amenazada, restringida, o lesionada por aquellos que creen que los otros no tienen libertad.

Por ello el Estado tienen el poder de control al requerirle la sociedad mecanismos de fiscalización, como modo de protección de los derechos. No existe Estado

democrático de derecho sin control. No existe libertad sin control del ejercicio del derecho de los demás, para una adecuación justa y de equilibrio entre las libertades.

El Estado fiscalizador tiene el deber indelegable de garantizar el ejercicio de los derechos a unos y a otros, pero el Estado debe controlar sin coartar, desnaturalizar, alterar o extinguir los derechos, el poder del Estado de limitar a la libertad tienen también sus limitaciones dadas por la legalidad, principio por el que el Estado se ajusta a lo que le impone el orden jurídico, Constitución, Ley, Reglamentos, razonabilidad, conveniencia y oportunidad. Por ello el límite a las limitaciones garantiza al ciudadano, al administrado, que el obrar de la Administración sea legítimo, equitativo y justo.

El Estado fiscalizador implica un sistema de control que abarca los controles político, legislativo, jurisdiccional, y administrativo. Control, responsabilidad y protección, a fin de tutelar las situaciones jurídicas subjetivas y hacer efectiva la responsabilidad pública por la lesión que se les cause, el ordenamiento prevé mecanismos de fiscalización y protección jurídica.

Los controles administrativo y judicial constituyen la medida de la responsabilidad pública, así como las técnicas procesales de protección constituyen la medida de los derechos subjetivos. No hay responsabilidad sin control, ni derecho sin protección.

En el Ecuador el texto constitucional otorga atribuciones al Estado y reconoce derechos inalterables a las personas, unos y otros deben armonizarse dentro del marco del orden jurídico constitucional. Esta es la esencia del Estado de Derecho. Así la relación libertad y autoridad se manifiesta en la normativa constitucional. Ni los derechos, ni el poder son absolutos, por el contrario, debe haber una armónica relación entre individuo –Estado.

Los principios de legalidad, generalidad y abstracción de las leyes constituyen valiosas garantías formales, generadoras de seguridad jurídica a través de reglas básicas, las cuales especifican a la seguridad jurídica como un valor jurídico, operativo, sustantivo y fundamental.

La satisfacción del interés general, único fin que justifica toda acción administrativa, lleva implícita la idea de racionalidad, de manera que en ningún caso su invocación puede legitimar procedimientos ilógicos, abusivos o arbitrarios.

El control tiene por objetivo verificar la legitimidad y la oportunidad de la forma y el fin de la actuación, como modo de constatar la correspondencia entre antecedente y consecuente entre la forma prevista y el fin propuesto, con la forma ejecutada y la finalidad realizada.

Todas las acciones que desarrollan los organismos Estatales se manifiestan mediante actos administrativos, que deben cumplir con los principios constitucionales invocados en el párrafo precedente, otorgando certeza jurídica para su plena aplicación.

### ***1.1 LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA***

Antes de realizar el análisis del contenido de los Actos Administrativos, es necesario hacer un breve recordatorio de la evolución que en los últimos diez años ha sufrido el Derecho Administrativo en nuestro país, el cual ha tenido profundas transformaciones durante dicho período, las cuales han sido básicamente el resultado obligado de otra profunda transformación, que consiste en el nuevo entendimiento de lo que la Constitución de la República la cual a partir de su publicación el 20 de octubre de 2008 tuvo una nueva concepción de los derechos fundamentales, no únicamente como el gran consenso que permite el desarrollo de la vida social y la satisfacción de los intereses de sus miembros, sino y ante todo, por la final aceptación de que al mismo tiempo la Constitución es norma jurídica directamente aplicable e invocable ante jueces y funcionarios.

Junto con lo anterior, el país ha visto la expedición de pocas aunque fundamentales normas que han sacado al Derecho Administrativo de un peligroso anquilosamiento que contribuyó a la postergación del desarrollo mismo del país.

En el pasado, dos normas principales habían regido principalmente la actuación y funcionamiento de la administración pública: la Ley de Régimen Administrativo, dictada en el año 1960, y la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de 1968. Estas leyes, inspiradas en el derecho francés, dejaron ya de ser el marco principal de la actuación pública. La primera por su derogatoria expresa en el año 1994, la segunda por las varias reformas que han modificado sustancialmente sus prescripciones.

Normas que fueron sustituidas en períodos presidenciales de democracia, así en el año 1993 se expidió la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios por Parte de la Iniciativa Privada; en 1994 el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva; en 2002 las Normas de Procedimiento Administrativo Común de la Función Ejecutiva y el reglamento para el Control de la Discrecionalidad de la Administración Pública, y recién en el año 2009 cuando a nivel político existe estabilidad de la democracia del Ecuador se publica el Código Orgánico de la Función Judicial, norma que modificó la estructura orgánica de la Función Judicial, transfiriendo las competencias de los tribunales distritales a las salas de lo contencioso de las Cortes Provinciales, sin embargo, éstos seguirán en funciones hasta que el Consejo de la Judicatura integre las salas.

Estas son las principales disposiciones que junto con la influencia del nuevo entendimiento de la Constitución de la República vigente desde el 2008, han marcado esta profunda transformación que se sustenta en que la función pública dejó de ser el elemento central del ejercicio del poder, para situarse en la protección de las garantías constitucionales.

Ya en cuanto a una definición de Derecho Administrativo, es normal centrar el objeto de su estudio fundamentalmente en la Administración Pública. Y si bien el concepto no delimita ni abarca todo el objeto de la disciplina, constituye sin duda un elemento clave para articular esos otros aspectos de relieve para un global entendimiento de esta rama jurídica.

En el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, norma vigente desde 1994 en materia administrativa, se señala que la actividad jurídica de

las Administraciones Públicas Central e Institucional de la Función Ejecutiva deben manifestar su voluntad jurídica de derecho público a través de actos administrativos, actos de simple administración, hechos administrativos, contratos administrativos y reglamentos, sin perjuicio de recurrir a otras categorías de derecho privado cuando tales administraciones actúen dentro de dicho campo.

Los actos administrativos se constituyen como tales, ya que su característica esencial es que son emitidos por entidades públicas, debiendo considerarse que las mismas forman la Administración Pública la cual es un cuerpo orgánico integrado por organismos con o sin personería jurídica pero sí con personificación jurídica que ejercen actividad administrativa.

## **1.2 PERSONERÍA JURÍDICA DEL ESTADO**

Dromi (2004, p. 157), establece que el Estado tiene Personería Jurídica:

La existencia del Estado viene de la mano de todos aquellos atributos que lo constituyen como persona jurídica, posibilitando que adquiera derechos y obligaciones. Para ello debe recurrirse a una ingeniería jurídica que le adjudique voluntad, que le permita decidir y actuar, y le otorgue responsabilidad, exigiéndole responder por su accionar.

El Estado en ejercicio de su poder, crea el ordenamiento jurídico positivo y establece un orden normativo que otorga al ser político estatal el carácter de persona jurídica. Actúa y se desenvuelve en el orden existencial por medio de una estructura de órganos, representados por personas físicas, cuyo actos se imputan y atribuyen al Estado.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva con respecto a la personalidad jurídica de la Administración Pública Central prevé:

Artículo 3.- Personalidad Jurídica.- La Administración Pública Central tendrá personalidad jurídica única para el cumplimiento de sus fines. Sus órganos dependientes o adscritos tendrán sólo las respectivas competencias asignadas.

Artículo 9.- Personalidad Jurídica.- La Administración Pública Central se constituye por órganos jerárquicamente ordenados y en su actividad tiene personalidad jurídica única. Las entidades de la Administración Institucional de la Función Ejecutiva gozan de personalidad jurídica propia para el ejercicio de sus competencias.

En concordancia el artículo 225 de la Constitución de la Republica vigente desde el 2008, establece el gran universo de la Administración Pública que se compone de los entes y órganos que ejercen actividad administrativa, vinculados al ejercicio de las diversas funciones del Estado:

Artículo 225.- El sector público comprende:

1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.
4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.

De manera que la Administración Pública Central se compone por un conjunto de entidades, con distintas atribuciones, como son normativa, política, administrativa, jurisdiccional, de control, y además por las personas jurídicas de derecho privado con fines públicos, entendiéndose por tales la prestación de servicios públicos y cualquier otro servicio que garantice a las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos, el ejercicio de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales.

García de Enterría y Ramón Fernández (1993, p. 32) manifiestan que “la personificación de la Administración Pública es el dato primario y sine qua non del Derecho Administrativo”.

Por lo que una vez que se identifica la Administración Pública tiene personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines, se concluye que es un ente sujeto de

derechos, obligaciones y prohibiciones, de modo que siempre será responsable de los actos, contratos y demás actuaciones administrativas que de la misma emanen.

Dromi (2004, p. 174) indica que:

El Estado como sujeto de derecho es capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones. Es deber del Estado la prosecución del bien común, que se traduce hoy en progreso económico con justicia social, solidaridad, trato equitativo e igualdad de oportunidades, en alcanzar un grado equivalente de desarrollo y calidad de vida no para algunos, sino para todos, en todo el territorio nacional. El reconocimiento y protección que confiere el Estado a la actividad de los individuos se transforma en libertad, y dicha libertad se transforma en derecho subjetivo.

El carácter funcional del Derecho Administrativo, hace que los órganos de la administración pública, siempre estén activos, a través de la realización de sus actuaciones, las cuales se evidencian mediante actos administrativos, contratos administrativos o el ejercicio de la potestad reglamentaria, esta serie de actividades desarrolladas siempre llevan al cumplimiento de objetivos estatales, a la realización de fines superiores como es el bien común. Esta serie de actividades realizadas por los entes estatales en el ejercicio de la función administrativa, constituye la práctica jurídica de deberes y derechos, que las normas constitucional y legal, le atribuyen a dichos órganos.

### ***1.3 POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA***

Las potestades de la Administración Pública, nacen de dos vertientes una jurídica y otra política; las potestades de los distintos órganos de la Administración del Estado, constan en el texto constitucional. La estructura del poder está concebida en la Carta Fundamental y de forma concreta en la organización que dicho texto confiere al Estado. De modo que es el constituyente quien otorga el imperio al órgano público para el ejercicio del poder; además en este primer plano debe quedar dicho que estas potestades por la esencia de su origen son imprescriptibles, indelegables e inalienables, de tal suerte que el poder solo está otorgado al órgano que la Constitución designa y no a otro.

García de Enterría et al. (1993, p. 449) explican el mecanismo de atribución legal de potestades:

El principio de legalidad de la Administración, con el contenido explicado, se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración, no puede actuar simplemente.

Conforme lo preceptúa el artículo primero de la Constitución de la República vigente desde el año 2008, en concordancia con los artículos 3 numeral 6 y 141 de la Carta Magna, es el Ejecutivo, el responsable de la Administración Pública, debiendo en todo momento tener presente que en tal visión política, el artículo 147 número 5 le atribuye a dicha función del Estado, la potestad de “Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control”

Por su parte el artículo 7 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva regula a las entidades de derecho público, así como las potestades que tienen, reconociéndoles personalidad jurídica:

Art. 7.- De la Administración Pública Institucional.- La Administración Pública Institucional, está conformada por las entidades de derecho público creadas por o en virtud de una ley, con personalidad jurídica y patrimonio propio, diferente al de la Administración Pública Central, a las que se les ha encargado la dirección, organización y control del funcionamiento de los servicios públicos propios de ésta, bajo los principios de especialidad y variedad.

Observándose que la Administración Pública Central con personalidad jurídica única es conformada por órganos a los que se les atribuye esferas de competencia,

mientras que la Administración Pública Institucional es un conglomerado de entidades con personalidad jurídica propia, creadas al amparo de artículo 225 de nuestra Norma Fundamental.

Las personas jurídicas de derecho público son creadas por la Constitución, la ley y acto normativo seccional. Por su parte las personas jurídicas privadas nacen mediante el reconocimiento de un funcionario público competente conforme lo señala el artículo 11 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

De manera que a la Administración se la considera en función de la estructura orgánica del Estado; es decir, constituye Administración Pública toda actividad administrativa que cumple un órgano del Estado, para servir al interés y necesidades de orden colectivo, para lo cual tiene potestades y facultades incluso de control y coercitivas a fin de cumplir con sus objetivos en búsqueda del bien común.

Se debe tener presente, que existen una serie organismos, órganos e instituciones del Estado, que desde una visión material también realizan actividades administrativas, aún cuando orgánicamente no conformen la llamada función ejecutiva.

Así, la función legislativa, la función judicial, la función electoral, la función de transparencia y control social, las entidades que integran el denominado régimen de gobiernos seccionales descentralizados, las entidades creadas por la Constitución o la Ley, para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para el cumplimiento de actividades económicas asumidas por el Estado y por último, para mentar las del 225 del texto constitucional, las personas jurídicas creadas por gobiernos autónomos, mediante acto normativo, todas ellas desarrollan actividades administrativas, en tanto sus actividades y actuaciones tienden a la satisfacción de necesidades ciudadanas, de una manera directa, inmediata, permanente, todas ellas, cuestiones que se cumplen a través de las distintas formas de actuación administrativa como son los actos administrativos, los actos de mero trámite, los hechos administrativos, los reglamentos y por último los sistemas de contratación pública o también denominados contratos de la administración.

Nótese que estas actividades cumplen un fin. A este permanente movimiento de acciones, actuaciones y expresiones de voluntad del administrador, que persiguen un fin público “el bien común”, se denomina función administrativa; de tal modo que la función administrativa no es otra cosa que el cúmulo de actuaciones administrativas cumplidas por el Estado de manera directa o indirecta que persiguen el bien común, sin importarnos en sí, el órgano del que provengan sino la esencia y naturaleza de dichas actuaciones.

Pudiendo identificarse que las instituciones públicas tienen facultades de dos tipos, la primera, de formación de la voluntad administrativa, tanto de origen unilateral o bilateral, como de efectos individuales o generales; y otra de fiscalización, control e impugnación, que comienza cuando la primera concluye.

La participación de los administrados tiene lugar en los dos momentos. En la primera por vía de peticiones, observaciones, etc., y en la segunda por vía de reclamaciones y recursos tanto en vía administrativa como en vía judicial.

De acuerdo Dromi (2004, p. 31) es de la esencia del procedimiento administrativo regular la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa, ya sea a través del derecho de petición o del ejercicio del derecho de recurrir.

El procedimiento administrativo debe procurar que la relación jurídica que se traba entre la Administración y el administrado, asegure tanto las situaciones subjetivas de la Administración como la tutela de los derechos subjetivos de los administrados. Al respecto resulta muy explicativa la conclusión de Dromi (2004, p. 34) “La tutela debe alcanzar al individuo contra el Estado y al Estado contra el individuo”.

Debemos ver al procedimiento administrativo, como una garantía que tiene todo ciudadano, para alcanzar de la administración pública en principio y luego de la función judicial o del constitucional, la tutela efectiva de sus derechos, esto en orden a que toda actividad del Estado, a través de cualesquiera de sus funciones siempre

ha de guardar apego y sujeción al principio de juridicidad, todo esto con arreglo a lo prescrito de forma general en el artículo 76 de la Constitución de la República.

A decir de Dromi (2004, p. 34) concretamente el procedimiento administrativo se compone de las formalidades y trámites que debe acatar la Administración en ejercicio de su actividad pública como también los administrados.

De modo que en el Ecuador, la normativa y la doctrina establecen las facultades y potestades de la Administración Pública, promoviendo el bien común, anteponiendo el interés general al interés particular, conforme al buen vivir. Y al mismo tiempo también establecen los derechos de los administrados, entre ellos el de recurrir de los actos administrativos, cuando los mismos son arbitrarios, se encuentran alejados de la ley, o son lesivos de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

## **Capítulo II**

### **2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL ECUADOR**

#### **2.1 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

La Administración Tributaria Central emite sus actos administrativos a través de la Institución que recauda impuestos y fomenta la cultura tributaria, para ello es importante en primera instancia conocer el entorno en el cual se desarrolla esta institución.

El Servicio de Rentas Internas es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

El Servicio de Rentas Internas se crea mediante Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial No. 206 del 02 de Diciembre de 1997, ante la necesidad de modernizar la administración de las rentas por tributos internos, en orden a incrementar las recaudaciones que garanticen el financiamiento del Presupuesto del Estado, y de reducir la evasión e incrementar los niveles de moralidad tributaria en el país, de ese modo se deja sin efecto la Dirección General de Rentas e inicia una nueva visión de la Administración Tributaria como institución del Sector Público enfocada en brindar un servicio a la ciudadanía y alcanzar niveles de recaudación sobre la base de la eficiencia y eficacia.

Según el Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas, la estructura orgánica de la Administración Tributaria comprende:

Administración Nacional: Su función básica es la de establecer los lineamientos estratégicos, normas, políticas, procedimientos y estándares que deben aplicarse en

el ámbito nacional, asegurando la adecuada operación de la administración desconcentrada.

Administración Regional: Su función básica es la de aplicar los procesos y procedimientos bajo un esquema operativo desconcentrado uniforme en el ámbito regional y retroalimentar los sistemas implantados, a fin de promover su mejoramiento y alcanzar los objetivos y metas institucionales, en un marco de eficiencia y productividad.

El cambio en la estructura de la antigua Dirección General de Rentas al Servicio de Rentas Internas se evidencia en una evolución y crecimiento constante y sostenido de la recaudación de impuestos, como se observa a continuación:

Año	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Ene-Jun 2012
Total recaudación USD	1.454.925,4	1.477.235,7	1.403.281,5	1.675.040,0	2.379.558,9	2.758.659,9	2.974.693,3	3.348.721,7	4.046.087,1	4.688.473,3	5.344.054,5	6.409.402,2	6.890.276,0	8.357.203,2	9.560.993,8	5.734.240,2

El Plan Estratégico Institucional 2012 -2015 del Servicio de Rentas Internas establece la misión, visión, valores institucionales y objetivos como podemos ver a continuación.

### 2.1.1 Misión

Promover y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de principios éticos y legales para asegurar una efectiva recaudación que fomente la cohesión social.

### 2.1.2 Visión

- Ser una institución que goza de confianza y reconocimiento social por hacerle bien al país,
- Hacer bien al país por su transparencia, modernidad, cercanía y respeto a los derechos de los ciudadanos y contribuyentes,

- Hacer bien al país porque cuenta con funcionarios competentes, honestos, comprometidos y motivados,
- Hacer bien al país por cumplir a cabalidad la gestión tributaria, disminuyendo significativamente la evasión, elusión y fraude fiscal.

### 2.1.3 Objetivos

#### 2.1.3.1 Generales

Generar los recursos para suplir el Presupuesto General del Estado a través de correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, prestar servicios de calidad, aplicar la normativa vigente bajo principios constitucionales y fomentar la cultura tributaria en la sociedad ecuatoriana.

#### 2.1.3.2 Específicos

##### A) Sistema integrado de gestión de riesgos

En el plan estratégico se establece que es fundamental contar con un sistema integrado bajo un enfoque de gestión de riesgos tributarios, que permita desarrollar de manera eficiente y efectiva las operaciones de la administración tributaria. El Sistema integrado de gestión de riesgos permitirá identificar y orientar acciones específicas a los contribuyentes y sectores que generan mayor riesgo, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

##### B) Información enfocada al control

El plan estratégico establece como un objetivo institucional implementar canales físicos y virtuales con estándares de calidad, que cuenten con información integrada y validada, enfocada al control tributario.

Con la implementación de canales adecuados para los contribuyentes, se facilitará el cumplimiento y se generará información fiable para el control tanto en las etapas de registro, facturación, declaración y pago.

Así, de dicho plan, se desprende que para obtener información enfocada al control, es necesaria la consecución de las siguientes acciones:

- Estratificar la base de contribuyentes en función de su significación fiscal.  
Desarrollar un sistema automatizado de selección, control y seguimiento de los contribuyentes especiales.  
Sistematizar y evitar la discrecionalidad en los procesos de Gestión y Auditoría Tributaria orientados a cerrar las brechas de inscripción, declaración y veracidad.
- Fortalecer los mecanismos de prevención y aplicación del régimen sancionatorio.
- Optimizar la estructura del personal de control tributario en la institución.  
Implantar nuevas herramientas tecnológicas y especializar los recursos humanos dedicados al control tributario.
- Fortalecer el proceso integral de cobranzas orientado a cerrar la brecha de pago.

### C) Gestionar normativa tributaria

En el plan estratégico se establece que este objetivo implica una propuesta de reforma al Código Tributario que facilite la Gestión a favor de la Administración Tributaria apoyada en los principios consagrados en la Constitución, para lo cual serán necesarias las siguientes acciones detalladas a lo largo del documento que contiene el plan estratégico:

- Proponer la simplificación y unificación de las disposiciones jurídico-tributarias en un solo cuerpo legal.
- Consensuar institucionalmente y con los diferentes actores de la sociedad, para establecer los criterios jurídico-tributarios que deben prevalecer.
- Gestionar cooperación internacional para elaborar la propuesta de reforma tributaria.

- Proponer la simplificación de los procedimientos administrativos y contenciosos.
- Armonizar la normativa tributaria del Ecuador, con los criterios tributarios internacionales.
- Propiciar un permanente contacto con las instancias del poder legislativo.
- Difundir a la sociedad los objetivos de la reforma tributaria.

#### D) Modelo de gestión

El plan estratégico establece que la necesidad de contar con un modelo de gestión basado en principios de calidad y excelencia operacional, siendo necesario para ello ejecutar las siguientes acciones:

- Redefinir el mecanismo de medición de la satisfacción del contribuyente.
- Desarrollar nuevos canales y accesos a la información institucional.
- Mejorar la calidad de los servicios tributarios, mediante la simplificación, automatización y estandarización de procesos.
- Desarrollar programas de capacitación al personal del SRI.
- Continuar con los programas de educación y cultura tributaria.
- Potenciar el uso del Internet para la prestación de servicios tributarios.
- Fortalecer los sistemas de difusión y comunicación a la sociedad ecuatoriana.

#### E) Gestión del talento humano

El plan estratégico establece como objetivo institucional instrumentar los subsistemas y procesos de gestión del talento humano que permitan el desarrollo profesional y ético, y retención; incrementando los niveles de productividad de los servidores.

Para apoyar con calidad y eficiencia los procesos del talento humano se necesita:

- Garantizar la eficiencia del ciclo de capital humano.
- Contar con un proceso completo e integrado de reclutamiento de personas con el perfil requerido por la institución.

- Ejecutar el Plan de Carrera Tributaria.
- Ejecutar programas de capacitación y desarrollo del personal que impulse el profesionalismo, integridad, ética y compromiso de los servidores con la institución.
- Promover un ambiente de trabajo que garantice al personal su mayor productividad y eficiencia.

#### F) Ciudadanía fiscal

El plan estratégico establece como objetivo fortalecer la ciudadanía fiscal que permita concientizar sobre la importancia social y económica de los tributos.

Adicionalmente se tiene como finalidad desarrollar una cultura de cumplir a tiempo, en forma, de las consecuencias y riesgo en que se incurren con quienes no cumplen con las obligaciones tributarias, creando conciencia desde los niños, jóvenes, adultos.

Finalmente, es necesario considerar que según la información que forma parte del plan estratégico del Servicio de Rentas Internas, los objetivos de la Administración Tributaria Central guardan compatibilidad con el marco del Plan Nacional para el Buen Vivir, por lo que mediante su gestión debe auspiciar la igualdad, la cohesión e integración social y territorial en la diversidad política.

Asegurar la redistribución solidaria y equitativa de la riqueza. Ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en la recaudación de tributos no regresivos fundamentados en el principio de justicia distributiva.

Fortalecer la cultura tributaria del país, a través de la difusión del uso de los recursos recaudados en inversión pública. Aplicar y fortalecer mecanismos de control y penalización severa al contrabando y la evasión tributaria, particularmente de las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.

## **2.2 PRINCIPIOS DE CALIDAD**

Para conseguir los objetivos institucionales, la Administración Tributaria Central debe actuar bajo un modelo de gestión basado en principios de calidad y excelencia operacional, para ello es necesario que se fortalezcan los sistemas y procesos, ya que al ver a la Institución como una colección de sistemas y procesos interdependientes, la administración puede entender cómo ocurren los problemas y puede fortalecer toda la organización, basando sus decisiones en información fidedigna.

Es importante motivar la participación del personal, debido a que todo servidor debe ayudar a garantizar la calidad, por tanto el SRI habilita al personal para resolver problemas y recomendar mejoras, para ello es fundamental tener una excelente coordinación y comunicación, debido a que una comunicación eficaz ayuda a cada miembro del personal a entender la importancia de su trabajo y de su departamento para el resto de la organización.

Para que exista excelencia operacional, es necesario que se demuestre compromiso por parte los líderes de la Institución, quienes están comprometidos a prestar servicios de calidad. El ejemplo personal y profesional de cada líder demuestra compromiso institucional, colabora a vencer la resistencia natural de los empleados frente al cambio y ayuda a convencer al personal en cuanto a la importancia de la calidad.

## **2.3 VALORES**

El plan estratégico del Servicio de Rentas Internas muestra como un elemento de fortaleza institucional los valores de sus servidores y organizacionales, los cuales consisten en:

- Integridad.- Constituye la probidad, honradez, entereza y rectitud en el actuar diario con el contribuyente, compañeros, institución y país.
- Honestidad. ética y probidad.- La honestidad es el comportamiento ético en el cumplimiento de las funciones y en el manejo de los recursos, por ello es una

virtud o cualidad moral. Centrada en el respeto a la verdad y a los bienes ajenos; consiste en la manera de obrar de quien no miente, no calumnie, no abuse de la confianza ajena, no engaña, no defrauda y no roba ni destruye lo que es de otro. El profesionalismo es la seriedad al realizar el trabajo que se refleja desde la aplicación de procedimientos estandarizados, el control de los procesos y la evaluación de desempeño y la rendición de cuentas a la sociedad.

- Trabajo en equipo.- La construcción de un ambiente de distensión, participación, dinamismo y confianza que favorezca la integración y la comunicación de todos los funcionarios y empleados, en todas las direcciones, es vital como apoyo para el desarrollo armónico, eficiente y eficaz de las tareas asignadas.
- Vocación y calidad de servicio.- Actitud del funcionario tributario orientada a facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes, con un compromiso con el desarrollo económico del país y con el cambio cultural de las instituciones del Estado.
- Compromiso con el país.- Valuarte del Servicio de Rentas Internas que ha impulsado un real compromiso con el desarrollo social y económico de nuestro país propiciando la redistribución de la riqueza mediante la actividad recaudadora.
- Justicia y equidad.- Virtudes que inclinan a obrar y juzgar teniendo por guía la verdad y dando a cada uno lo que le pertenece. Es una bondadosa templanza habitual con propensión a dejarse guiar por el sentimiento del deber o de la conciencia, consiste en no favorecer en el trato a uno perjudicando a otro, por lo que se da a cada uno lo que se merece por sus méritos o condiciones.

## **2.4 FILOSOFÍA**

La filosofía que maneja el Servicio de Rentas Internas es muy amplia. Es el primer paso para continuar con éxito los siguientes pasos de la Administración. La filosofía incluye la meta de la institución, donde se ve en el futuro. Los objetivos también son incluidos en la filosofía. Además también vemos los caminos para alcanzarlos.

## **2.5 RETOS**

Los principales retos que tiene el SRI son incrementar la presión tributaria y consolidar la cultura tributaria: por un lado, el tamaño de la informalidad de la economía ecuatoriana y por otro, la complejidad y vacíos existentes en la normativa tributaria.

Por tanto, es de gran preocupación para la actual administración, los bajos niveles de presión tributaria, detectándose que en el 2000 se ubicó en el 10.4% y ha tenido un crecimiento promedio 0.1% anual. En algunos países de la región se ubica en un promedio del 18%, mientras que en países europeos en el 50%, es decir que el gasto público es equivalente a la mitad del total de la producción nacional (PIB), lo que permite llevar adelante una sostenida política de bienestar social.

Con estos antecedentes, el SRI se planteó desde hace un par de años, el desafío de alcanzar en el año 2011 una Presión Tributaria del 13%, y del 15% para el 2013, que reflejará una mejor gestión de control de la evasión de impuestos, el aumento de la base de contribuyentes y una mejora sustancial en la cultura y concientización ciudadana hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Se espera además alcanzar al menos una participación del 50% de los impuestos directos en el total de impuestos al 2013, así como aumentar en un 10% la progresividad y el efecto redistributivo del IVA y de Impuesto a la Renta de personas naturales hasta el año 2013.

Para conseguir los objetivos institucionales según se evidencia en el plan estratégico, la Administración Tributaria Central se ha propuesto las siguientes metas:

- Aumentar al 15% de la presión tributaria al 2013.
- Alcanzar al menos una participación del 50% de los impuestos directos en el total de impuestos al 2013.
- Aumentar en un 10% la progresividad del IVA y del impuesto a la renta de personas naturales en el 2013.
- Aumentar en un 10% el efecto redistributivo del IVA y del impuesto a la renta de personas naturales al 2013.

La Administración Tributaria en el actual modelo requiere fortalecer su estrategia de cumplimiento, focalizando sus recursos a la creación de riesgo para los contribuyentes que no quieren pagar y asistir y ayudar a los contribuyentes de buena fe que cumplen con sus obligaciones.

## **2.6 PLANIFICACIÓN**

Un sinónimo de buena suerte y éxito es la planificación. La situación actual exige ser previsivos, anticiparnos a los acontecimientos, estableciendo metas, objetivos, crear caminos para alcanzar lo planteado, proyectar valores, etc.

Por lo que es evidente la importancia de que las organizaciones tengan un plan estratégico, un plan operativo anual. El Servicio de Rentas Internas no podía ser la excepción, trabaja en base a su plan estratégico y en su plan operativo 2012, habiéndose destacado en este capítulo sus objetivos, estrategias, valores y metas institucionales a fin de cumplir con la recaudación de impuestos, generando los recursos para suplir el Presupuesto General del Estado, dentro del contexto previsto en el marco del Plan Nacional para el Buen Vivir.

## Capítulo III

### 3. EL ACTO ADMINISTRATIVO

El Servicio de Rentas Internas emite los resultados de sus procesos administrativos mediante actos administrativos los cuales deben contener requisitos de competencia y legalidad para ser válidos y que se cumplan sus efectos coadyuvando de esa manera a la recaudación de impuestos.

El concepto de acto administrativo se encuentra definido en la legislación ecuatoriana en el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, el cual dice: “*Acto administrativo.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.*”

Para Fraga citado por Morales Tobar (2010, p. 100) el acto administrativo “*consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales*”.

Dromi (2004, p. 353) indica: “*Son actuaciones y declaraciones administrativas unilaterales y bilaterales, individuales y generales, con efectos directos e indirectos*”.

Para Díez citado por Morales Tobar (2010, p. 100) el acto administrativo es “*una declaración unilateral de un órgano del Poder Ejecutivo con ejercicio de su función administrativa que produce efectos jurídicos en relación a terceros*”.

García de Enterría et al. (1993, p. 550) considera que el acto administrativo está definido como “*la declaración de voluntad; de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria*”.

De los conceptos anteriores, se revela que el acto administrativo, persigue la consecución de un objeto concreto, establece una relación jurídica entre el Estado que actúa como público una vez y otras como persona jurídica, con los

administrados, sean estas personas naturales o jurídicas; y en segundo término con la misma Administración.

Dromi (2004, p. 356) afirma que *“el acto administrativo es dictado en ejercicio de la función administrativa, sin importar qué órgano la ejerce. El acto puede emanar de cualquier órgano estatal que actúe en ejercicio de la función administrativa (ejecutivo, legislativo y judicial), e incluso de entes públicos no estatales”*

En materia tributaria, los actos administrativos, guardan relación con la determinación de obligaciones tributarias. Según lo establecido por el Código Tributario, los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Para que el acto administrativo tenga validez debe ser autorizado o aprobado por el Director General del Servicio de Rentas Internas, o por los Directores Regionales quienes cuentan con la debida delegación, en virtud de la disposición contenida en el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que prevé:

Los directores regionales y provinciales ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, con excepción de la absolución de consultas, el conocimiento y resolución de reclamos, de los recursos de reposición y de revisión y de la función a la que se refiere al artículo 8 de esta Ley.

### **3.1 ELEMENTOS ESENCIALES DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

Todo acto Administrativo tiene dos elementos inconfundibles que son:

- Mérito
- Legitimidad

### **3.1.1 Mérito**

No es sino la conveniencia, dada en razón de la oportunidad y temporalidad, para la realización de un determinado acto, es la conveniencia pública en donde la autoridad, focalizando la normativa jurídica en que se sustenta, en base de su sana crítica, ha de emitir el acto.

En este escenario Santofimio Gamboa citado por Morales Tobar (2010, p. 107) señala:

Mérito se refiere a la oportunidad o conveniencia para la expedición del acto administrativo. Conveniencia que está en íntima relación con los fines del Estado, pues obliga a quien expresa la voluntad del mismo a manifestarla cuando se requiera verdadera y ciertamente, para cumplir los cometidos de éste. Implica todo un juicio de valoración por quien ejerce funciones administrativas para que todos los actos expedidos sean realmente beneficiosos y acordes con los intereses generales.

En el campo tributario, se establece como una de las facultades de la Administración Tributaria Central la facultad determinadora, la cual se convierte en el mérito, pues justifica plenamente la expedición del acto administrativo que contenga la identificación del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

### **3.1.2 Legitimidad**

La legitimidad se considera que es elemento referente a la observancia de la ley, que vincula la declaración de voluntad de la Administración y establece una norma de causalidad entre la ley, el hecho, el objeto del acto administrativo y el fin que éste persigue.

En materia tributaria, el Código Tributario en sus artículos 87 y siguientes, establece las normas que regulan la facultad determinadora de la Administración Tributaria, pudiendo identificarse los hechos que dan lugar a las misma, así como la pertinencia con las normas tributarias. Para el efecto, el artículo 87 en mención prevé:

*“Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.”*

### **3.2 REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

De los elementos referidos, se desprenden los siguientes elementos que todo acto administrativo debe contener:

- a.- Manifestación de voluntad;
- b.- El Órgano competente o competencia;
- c.- El Objeto o causa;
- d.- La forma; y,
- e.- El Contenido.

#### **3.2.1 Manifestación de la voluntad**

No es sino la declaración de la autoridad competente. No obstante, esta manifestación tiene una formación en base de los antecedentes que la motivan, así todo acto administrativo sirve para llenar o satisfacer una necesidad administrativa de orden general o individual. El funcionario como ser humano conforma su voluntad desde la misma percepción de los asuntos puestos a su cargo, a través de sus sentidos, para ir formando sus ideas, su pensamiento, su criterio y por fin un juicio de valor.

Ahora bien todo este proceso de orden psíquico, que va desde la intención de realizar el acto, hasta la emisión del mismo, debe estar ceñido a la normativa jurídica vigente, por tanto la autoridad competente, no podrá dictar un acto administrativo que esté fuera de sus atribuciones legales.

De modo que, la voluntad de la Administración debe circunscribirse al ordenamiento jurídico y jamás podrá confundirse con la voluntad del servidor público que se

encuentra en ejercicio de funciones administrativas, siendo éste simplemente el intérprete y ejecutor de dicha voluntad administrativa.

En este contexto, la Constitución de la República en el artículo 227 establece que *“La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación”*

### **3.2.2 Órgano Competente o Competencia**

Es el conjunto de atribuciones y potestades que tiene un órgano por mandato de la normativa jurídica “derecho objetivo”, por tanto la competencia nace y deviene de la Constitución, de los tratados y convenios internacionales, de la ley, de los estatutos, de los reglamentos, de las ordenanzas, en pocas palabras, de la normativa jurídica positiva.

La competencia, siempre está atribuida al órgano y éste ejerce su imperio a través de sus representantes.

Por tanto, la competencia que ejerce la autoridad, es propia del órgano, de manera que, cuando esa persona natural, física, deja de ejercer la representación del órgano, pierde todas las potestades. El órgano no puede ejercer ningún tipo de facultad, quienes ejercen las atribuciones son las autoridades. Cuando él o los representantes del órgano no ejercen sus potestades, el órgano no tiene razón de ser.

Al respecto, Dromi (2009, p. 361) señala que *“la competencia es irrenunciable e improrrogable. Debe ser ejercida directa y exclusivamente por el órgano que la tiene atribuida como propia, salvo los casos de delegación, sustitución o avocación previstos por las disposiciones normativas pertinentes”*.

La competencia es la potestad que tiene el órgano administrativo, para dictar un acto. El acto administrativo debe ser expedido por órgano competente en función de

las atribuciones conferidas por el ordenamiento jurídico, la competencia se otorga en razón de la materia, el territorio, el tiempo y el grado.

El Código Tributario regula las actuaciones de la Administración Tributaria Central, de este modo, el artículo 75 con respecto a la competencia indica *“La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.”*

En concordancia, el artículo 76 del mismo cuerpo legal manifiesta *“Irrenunciabilidad de la competencia.- La competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución, previstos por las leyes.”*

La competencia en las instituciones públicas puede estar dada por los siguientes elementos:

#### *3.2.2.1 Por la materia*

Debido a los avances científicos y tecnológicos así como el desarrollo político y social de la sociedad, hace que sus aparatos administrativos vayan adquiriendo mayor especialidad en el conocimiento de los asuntos públicos, lo cual conlleva a que cada órgano tenga una especialidad, que está fijada y determinada por la norma jurídica, de tal suerte que le corresponde conocer lo que está previamente legitimado.

#### *3.2.2.2 Por el grado*

Para que exista orden, armonía y organización es necesaria la existencia de jerarquías, las cuales deben estar gradadas, de forma sistemática y coordinada, con el objeto de que se conozca de manera clara y diáfana quién es el superior y quién el inferior. La organización de la Administración Pública es vertical.

### 3.2.2.3 Por el territorio

Es lo que suele denominarse también jurisdicción territorial, que no es sino el ámbito espacial los órganos administrativos que ejercen sus funciones. El ámbito de la competencia territorial, en la administración tributaria central puede ser nacional, regional o provincial, dicha organización está prevista en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en su reglamento de aplicación, y en el reglamento orgánico funcional del SRI.

### 3.2.2.4 El tiempo

Es el lapso o ámbito temporal en que el que se debe desarrollar la actividad administrativa. De modo general, la competencia de los órganos es permanente y de manera excepcional la misma es limitada por el tiempo. Por esta razón podemos encontrar que el acto se desarrolla de manera oportuna, esto es cuando se realiza dentro del tiempo, inoportuno cuando éste se efectúa antes del tiempo y, extemporánea cuando se ha producido luego del tiempo, lo que da lugar a las figuras de la caducidad y prescripción, de las que hablaremos más adelante.

En materia tributaria la competencia está dada por el territorio, ya que el Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas, en el artículo 1 establece la Estructura Orgánica del Servicio de Rentas Internas:

- a) Administración Nacional.- Su función básica es la de establecer los lineamientos estratégicos, normas, políticas, procedimientos y estándares que deben aplicarse en el ámbito nacional, asegurando la adecuada operación de la administración desconcentrada; y,
- b) Administración Regional.- Su función básica es la de aplicar los procesos y procedimientos bajo un esquema operativo desconcentrado uniforme en el ámbito regional y retroalimentar los sistemas implantados, a fin de promover su mejoramiento y alcanzar los objetivos y metas institucionales, en un marco de eficiencia y productividad.

Y es precisamente dentro de la jurisdicción regional, en la que pueden actuar los Directores Regionales, mediante la emisión y notificación de actos administrativos.

El Código Tributario en el artículo 67 establece las facultades que tiene la Administración Tributaria Central destacando: la aplicación de la ley; la determinación de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

El mismo Código y en concordancia con dicha norma la Ley de Régimen Tributario Interno establece los plazos que tiene la administración tributaria para la ejecución de dichas facultades, las cuales se manifiestan mediante actos administrativos que pueden estar contenidos en actas de determinación, liquidaciones de diferencias, o resoluciones.

### **3.2.3 Objeto o Causa**

El objeto o causa del acto administrativo, no es sino la justificación del fin que persigue el órgano administrativo con la ejecución de un determinado acto. El fin vendría a constituir la razón de ser del acto, mismo que en consecuencia, se convierte en el efecto del objeto del acto administrativo; de suerte que, todo acto administrativo se realiza para cumplir con el fin propuesto en el objeto. En esto se debe tener presente lo dialéctico de la actuación de la Administración, pues su accionar siempre responde a la satisfacción real de las necesidades permanentes del ser social.

La causa en el acto administrativo corresponde *“a la realidad del presupuesto de hecho legal que juega como requisito de validez del acto”* (García de Enterría et al., 1993, p. 559).

En un sentido amplio, puede concluirse que la causa u objeto se cumple cuando se produce el presupuesto de hecho establecido en la norma jurídica, en virtud de las potestades regladas de la Administración que atiende al “por qué” del acto administrativo, a esto la doctrina le denomina hecho causal.

De modo que toda actividad de la Administración Tributaria Central, persigue un fin, que siempre está ligado a los objetivos del mismo, la cual consiste en alcanzar la recaudación de impuestos en los montos presupuestados cada año.

### **3.2.4 Forma**

El requisito de forma tiene que ver con el elemento que recubre a la esencia del acto. La forma es el modo o manera de hacer una cosa. En materia jurídica, la forma del acto administrativo es la manera que la ley exige debe cumplirse para que se emita la voluntad administrativa.

Dentro de la forma del acto administrativo y de modo común la exigencia jurídica y lógica señala que este debe contener una parte expositiva, otra motiva y finalmente una resolutive. Debe ser por escrito para que exista la seguridad de su emisión. Debe estar firmado por la autoridad competente, señalando obligatoriamente el cargo que desempeña, a fin de que se identifique el órgano público cuya titularidad ostenta el suscriptor. Además debe señalar el lugar y fecha de su emisión, no solo para que exista la certeza de cuando fue emitido, sino para que pueda verificarse que el mismo fue emitido dentro del tiempo señalado por la ley, y por la autoridad que fue competente en ese momento.

La omisión de requisitos formales puede provocar la nulidad, ilegalidad o inexistencia jurídica de los actos administrativos, situación que también ocurre en el campo tributario, pues así lo prescribe el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario:

Invalidéz de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:

...

2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

### **3.2.5 Contenido**

Martín Mateo citado por Morales Tobar (2010, p. 135) 135, define al contenido del acto administrativo como:

La declaración que el propio acto incorpora y realiza. El contenido es la sustancia del acto, lo que se declara, lo que la Administración decide efectuar a través del mismo. El contenido debe ser, pues, lícito, esto es conforme a la legalidad; razonable, de acuerdo a lo que se propone; posible, en cuanto que elementales imperativos de eficacia hacen que un acto no pueda tener unas características tales que lo conviertan en inviable.

De aquí parten dos grandes principios jurídicos administrativos, la autotutela jurídica y la presunción de legitimidad de las actuaciones administrativas.

### **3.2.6 Motivación**

La parte esencial del contenido de un acto administrativo, es la debida motivación del mismo. La motivación es una declaración de cuáles son las circunstancias del hecho y derecho que han llevado a la emanación, o sea, los motivos o presupuestos del acto, constituye por tanto la fundamentación fáctica y jurídica con la que la administración fundamenta y sostiene la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el juzgamiento de esa legitimidad.

La motivación implica la exposición de razones que debe relatar el administrador público para tomar una decisión. Es la explicación que hace sobre el caso materia del acto administrativo. En ella debe analizarse los fundamentos fácticos, es decir, el hecho que genera la emisión del acto administrativo, haciendo la vinculación jurídica con la norma positiva aplicable al caso, lo cual le permite asumir un juicio de valor y una resolución sobre el tema.

El artículo 76 de la Constitución de la República manifiesta que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: ...

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:...

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

El administrado tiene derecho que la Administración le explique las razones por las cuales toma la decisión que afecta sus intereses o derechos, por lo que la falta o defectuosa motivación impide a los órganos tutelares de la legalidad de las decisiones públicas, sea en sede administrativa o jurisdiccional, conocer las razones en las que se sustentó la expedición del acto administrativo.

En un sentido amplio, la motivación consagrada como una garantía constitucional del debido proceso, entraña la exigencia que toda resolución de autoridad pública se fundamente en las razones de hecho y de derecho sobre las cuales esta se hubiera emitido, en resguardo del principio de seguridad jurídica y el control de la arbitrariedad.

Además de la norma constitucional que consagra la motivación como garantía constitucional, también la misma está contemplada en el artículo 31 de la Ley de Modernización *“Motivación.- Todos los actos emanados de los órganos del Estado, deberán ser motivados. La motivación debe indicar los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado la decisión del órgano, en relación con los resultados del procedimiento previo. La indicación de los presupuestos de hecho no será necesaria para la expedición de actos reglamentarios.”*

La motivación es un requisito esencial que determina la relación de la causa y el objeto del acto, la causa es la razón que justifica o determina la toma de una decisión y el objeto hace relación entre la causa y objeto del acto, la causa es la

razón que justifica o determina la toma de una decisión y el objeto hace relación con la finalidad para la que se toma una determinación. El análisis de la motivación toma en cuenta la razón por la que se adopta una decisión y la finalidad de tal decisión, con el objeto de determinar si el acto ha sido o no de manera arbitraria, debiendo aparecer del acto esa motivación, tanto de modo formal como material.

En este escenario, el tratadista chileno Silva Cimma citado por Morales Tobar (2010, p. 112) identifica de manera adecuada los requisitos a ser satisfechos tanto en la motivación de hecho como la de derecho:

Motivación de hecho: Son las circunstancias materiales o fácticas que anteceden y justifican la emisión del acto administrativo. Y al respecto señala que debe a lo menos cumplir con dos exigencias básicas: debe existir y estar jurídicamente bien calificado. Que el motivo o la motivación de hecho exista significa que debe ser real y efectivo, vale decir, que se concreto y cierto.

Motivación de derecho: (...) el motivo o motivación de derecho debe cumplir con las exigencias de ser idóneo, concreto y preciso.

Que el acto sea idóneo significa que deben invocarse como fundamento legal del acto administrativo normas vigentes y no derogadas.

Que sea concreto significa que debe individualizarse la fuente legal específica que sirve de fundamento del acto.

Y que sea preciso significa que dicha individualización debe realizarse de manera circunstanciada en términos de identificar con exactitud la norma que se invoca como fundamento del acto administrativo que se dicta.

Como se observa, la motivación, sino es el elemento esencial, es el más importante dentro de la elaboración del acto administrativo, puesto que debe confluir en la relación pertinente entre el hecho causal y la juridicidad, esto es entre las causas que dan lugar a la emisión del acto, con la normativa jurídica o los principios jurídicos que se invocan; de tal suerte que, la motivación no existirá si es que de forma taxativa y por tanto expresa no se hace constar en el acto las causas y juridicidad concordante que impelió a la autoridad la emisión del acto, caso contrario el administrado corre riesgo de quedar en indefensión y el acto puede ser impugnado por anulable o nulo, como hemos visto con anterioridad.

La razón de ser de la motivación es que el ciudadano nunca, por desconocimiento real de los hechos, pueda quedar en indefensión, esto lleva a crear una serie de formas de manifestación del acto administrativo que constituyen verdaderas garantías de protección al administrado y que la más moderna doctrina del derecho administrativo ha señalado como la motivación, por tanto ésta no es pues un requisito meramente formal sino esencial.

Con respecto a la motivación, García de Enterría et al. (1993, p. 574) señalan que:

Como ha dicho el Tribunal Constitucional en su sentencia de 17 de julio de 1981, antes citada “la motivación es no sólo una elemental cortesía, sino requisito del acto de sacrificio de derechos”; lo mismo la sentencia de 16 de junio de 1982 “debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos” la expresión “sucinta”, que contiene el artículo 54, no puede interpretarse en el sentido de que basta apuntar un principio de motivación, aunque, como recuerda la Sentencia del tribunal Constitucional de 16 de junio de 1982, la doctrina del Tribunal supremo ha precisado que la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea la nulidad.

Los actos administrativos consisten en la determinación de la autoridad pública en su expresión de voluntad, en ellos se manda a hacer o no hacer algo, debiendo encontrarse plenamente identificados los hechos, y su pertinencia con las normas de derecho.

### **3.3 LA AUTOTUTELA JURÍDICA**

Todos los dignatarios, autoridades, representantes y en general quien realiza una actividad a nombre del Estado, tienen la obligación de cumplir y hacer cumplir la normativa vigente.

La actuación de la autoridad pública siempre debe estar acorde con la norma jurídica, la que hace que todos los actos emanados de ella se reputen válidos;

cuando el administrado, estima que un acto no reúne los requisitos de validez, puede solicitar su nulidad. El contenido natural y el contenido implícito legal conforman lo que los tratadistas denominan contenido formal.

En materia tributaria, el Código Tributario es el que define la presunción de legitimidad, para ello dispone:

Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.

Y el mismo Código explica en qué consiste la firmeza y ejecutoriedad de los actos, para lo cual manifiesta:

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

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

De manera que, se consideran legítimos todos los actos emanados por autoridad competente, o por los servidores que cuenten con la debida delegación por parte de la autoridad, y son ejecutivos una vez que sobre los mismos no se ha iniciado ninguna acción administrativa, es decir, ninguna reclamación ante el Servicio de Rentas Internas, y en el caso de que exista algún reclamo que genere una resolución, que no se haya impuesto ningún recurso posterior.

Es decir, que una vez aceptado el pronunciamiento de la Administración Tributaria contenido en un acto administrativo, o si el ciudadano no ha interpuesto su reclamo o recurso dentro de los plazos que para el efecto establece el Código Tributario, se entenderá que el acto administrativo es firme, ejecutoriado, debe cumplirse por ser legítimo y ejecutivo.

Los actos administrativos, por regla general, están creados por la Administración Pública para surtir efectos jurídicos. Cuando estos efectos son posibles, el acto administrativo se torna perfecto y entonces estamos frente a un acto eficaz y por tanto ejecutoriable.

Sin embargo, cuando los efectos no se producen, o al menos no se producen de manera válida, nos encontramos frente a un acto ilegítimo, que puede tornarse en anulable en algunas ocasiones, y en otras puede perder su total validez, eficacia, y hasta existencia, entonces hablamos de un acto nulo. Esos efectos, dan lugar a las características del acto administrativo:

- a.- La presunción de legitimidad
- b.- La ejecutividad
- c.- La ejecutoriedad
- d.- La revocatoria

### **3.3.1 Presunción de legitimidad**

Cuando un acto cumple con todos los procesos para su formación y expedición, enmarcado dentro de los lineamientos jurídicos previstos, las consecuencias jurídicas del mismo se tornan válidas. La legislación comparada y la doctrina en general establece que el acto así concebido es legítimo.

Dromi (2004, p. 379) define a la legitimidad como *“la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente.”*

Al respecto, el artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva prescribe “*Legitimidad y Ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.*”

En la presunción de legitimidad, se debe tener presente que el acto administrativo es acto jurídico, y su sujeción y subordinación es a la Constitución y a la ley, y no a otro acto de menor jerarquía que dichas normas jurídicas.

Por último cabe anotar que todo acto administrativo es válido, hasta que autoridad competente no declare lo contrario; siendo que la alegación en contra de la regularidad del mismo, corre a cargo del administrado.

### **3.3.2 Ejecutividad**

Esta es otra característica esencial de todo acto administrativo. Toda actuación de la Administración Pública debe ser obedecida por los subordinados, administrados, gobernados, por el colectivo en general, la Administración Pública actúa para que sus disposiciones sean cumplidas.

Dromi (2004, p. 384) define la ejecutividad como:

La obligatoriedad, el derecho a la exigibilidad y el deber del cumplimiento del acto a partir de su notificación... Todo acto administrativo regular tiene la propiedad de ser esencialmente ejecutivo; es una cualidad genérica inseparable del acto, con independencia de que se ejecute o no, lo cual puede depender ya de la decisión adoptada por la misma administración, ya de la suspensión dispuesta por el órgano jurisdiccional... Ejecutividad es sinónimo de eficacia del acto. Es la regla general de los actos administrativos y consiste en el principio que una vez perfeccionados producen todos sus efectos, sin que se difiera su cumplimiento.

En este contexto el artículo 124 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva dispone: “*Ejecutividad.- Los actos de la Administración Pública serán ejecutivos, salvo las excepciones establecidas en esta norma y en la*

*legislación vigente. Se entiende por ejecutoriedad la obligación que tienen los administrados de cumplir lo dispuesto en el acto administrativo.”*

### **3.3.3 Ejecutoriedad**

Dromi (2004, p. 385) define a la ejecutoriedad como *“la posibilidad de la Administración, otorgada por el orden jurídico, de ejecutar por sí misma el acto, pudiendo acudir a diversas medidas de coerción para asegurar su cumplimiento”*.

En esta línea de pensamiento es importante referirme a los nexos de causalidad existentes entre los caracteres propios de los actos administrativos; entendiendo a la ejecutoriedad como la prerrogativa de la administración para ejecutar coactivamente el acto administrativo.

Al respecto, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva consigna el alcance de la ejecutoriedad de los actos administrativos, así como los medios de ejecución forzosa previstos para tal efecto:

Art. 161.- Ejecutoriedad.- Los actos de las Administración Pública serán inmediatamente ejecutivos salvo los casos de suspensión y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior.

Art. 162.- Ejecución forzosa.- La Administración Pública, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los tribunales para efectos de dicha ejecución.

Dentro del mismo contexto la Administración Tributaria Central establece los mecanismos de cobro vía forzosa de los créditos adeudados por los administrados, para el efecto, el Código Tributario señala:

Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios,

como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.

De modo que los actos administrativos legítimos y ejecutoriados emitidos por la Administración Central van a ser susceptibles de ejecución incluso por la vía coactiva, por lo que, al contener los actos administrativos deudas por concepto de impuestos no cancelados o cancelados parcialmente, los mismos deberán cumplirse incluso mediante el embargo de bienes y dinero de los administrados, adicionalmente en el caso de que los contribuyentes no tengan bienes que puedan cubrir sus deudas tributarias, podrán después de realizarse el respectivo juicio, ser considerados insolventes.

En virtud de la presunción de legalidad, de la cual están investidos las decisiones administrativas, la ejecución de los actos administrativos no requiere de ninguna sentencia declarativa previa, para su efectivo cumplimiento, trasladándose la verificación del juez a una revisión posterior, que opera ante la eventual impugnación, que en contra del acto pueda incoarse, lo que entraña que la decisión de la Administración es de cumplimiento inmediato y obligatorio previamente a cualquier intervención por parte del judicial. De tal suerte que, los actos administrativos tributarios emanados de autoridad se vuelven justiciables, solo en el evento de que el mismo sea impugnado ante el Contencioso Tributario.

En definitiva, el sistema de autotutela reviste a la Administración Pública de la facultad de tutelar por sí mismas sus situaciones jurídicas, lo que implica su ejecutoriedad, derivada de presunción de legalidad, del cual se encuentran recubiertos los actos administrativos, lo que constriñe a su inmediato cumplimiento, sin perjuicio de la posibilidad de impugnación del acto.

Si bien todos los actos administrativos son ejecutorios en base el principio de autotutela administrativa y a la presunción de legitimidad de que se encuentran revestidos, no es menos cierto que todos los actos administrativos son susceptibles de ser impugnados, por lo que la autoridad no puede abusar del poder y convertir sus actuaciones en arbitrarias, ni antijurídicas. Debo resaltar que el valor que este precepto, elevado a categoría constitucional, tiene como objeto garantizar al ciudadano una actuación idónea por parte de la autoridad.

Finalmente, para que un acto legítimo, ejecutivo y ejecutoriado tenga que ser cumplido por los administrados, es necesario que el mismo sea de conocimiento del sujeto pasivo para que pueda cumplirlo, la doctrina ha sido concluyente en determinar que la notificación, no constituye un requisito de la validez, sino de la eficacia del acto administrativo, al punto que los tratadistas excluyen del procedimiento administrativo constitutivo del acto administrativo, a la notificación, con lo que se deduce que un acto se reputa perfecto y totalmente terminado así no hubiere sido comunicado a las partes; lo que acontece es que el acto se vuelve no viable en sus efectos, dado el desconocimiento de las partes sobre la existencia del mismo, cuestión que produce que sus efectos sean inejecutables

Notificar significa comunicar formalmente al destinatario el acto administrativo emitido en su contra, o una resolución de carácter administrativo. La notificación constituye el requerimiento fundamental para conseguir la eficacia del acto administrativo, pues implica el conocimiento del administrado y con ello la posibilidad de que se defienda del mismo, configurándose así el derecho al debido proceso previsto en el artículo 76 de la Constitución de la República

Con respecto a la notificación, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva dice:

Art. 66.- Vigencia.- Los actos administrativos, para su plena validez deberán ser obligatoriamente notificados al administrado y mientras no lo sean no tendrán eficacia con respecto a quienes se haya omitido la notificación. La ejecución de actuaciones ordenadas en actos administrativos no notificados constituirá, para efectos de la responsabilidad de los funcionarios públicos, vías de hecho.

En concordancia con dicho artículo, el Código Tributario prevé: *“Art. 105.- Concepto.- Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.”*

La falta de notificación conlleva a la nulidad del acto administrativo, toda vez que implica que se haya obstado el derecho de defensa del administrado por desconocimiento del acto, los artículos 107 a 113 del Código Tributario establecen como formas de notificación las siguientes: en persona, por boleta, por correo certificado o por servicios de mensajería, por la prensa, por oficio, en los casos permitidos por este Código, a través de la casilla judicial que se señale, por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción, por constancia administrativa escrita de la notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria, por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico.

Es necesario resaltar, que el Código Tributario en el artículo 107 numeral 9 establece que existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada.

### **3.3.4 Revocatoria**

La revocatoria es un acto administrativo por medio del cual se deja sin efecto otro anterior, emitido sobre el mismo asunto, sea por falta de oportunidad o de conveniencia al interés público, en el caso de que la decisión administrativa se ilegítima, es decir, contraria a la razón, a la justicia y al derecho positivo.

Los actos de administración pueden ser revocados por la misma autoridad que los emitió o, por los superiores jerárquicos, en razón de que estos no rebasan la esfera de la administración interior de la entidad y están orientados al ordenamiento solo de la entidad.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establece la normativa que regula la extinción y reforma de los actos administrativos por razones de legitimidad, en los casos que los actos contengan vicios, o por razones de oportunidad cuando existen razones de orden público que justifican declarar extinguido dicho acto administrativo, es necesario indicar que según lo estipula el artículo 96 de dicho cuerpo normativo bajo ningún concepto los administrados podrán ser perjudicados por los errores u omisiones cometidos por los organismos y entidades en los respectivos procedimientos administrativos.

En el siguiente capítulo se analizará el recurso de revisión, el cual constituye una facultad potestativa de la Administración Tributaria que le permite revisar sus propios actos administrativos cuando han sido emitidos con evidente error de hecho o de derecho.

De modo que solo los actos administrativos que cumplan con los requisitos de capacidad para expresar la voluntad, competencia, objeto y causa lícita, debida motivación y contenido válido y eficaz, tendrán la capacidad de permitir el nacimiento del vínculo jurídico entre los sujetos relacionados con la actividad administrativa y la Administración Tributaria.

## **Capítulo IV**

### **4. VICIOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

En los capítulos precedentes, se señala que los actos administrativos en nuestra legislación están definidos de conformidad con el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva vigente desde 1994, y son declaraciones unilaterales de voluntad efectuada en ejercicio de la función administrativa expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia y que producen efectos jurídicos individuales de forma directa.

En ese sentido entendemos al acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, como acto definitivo de manifestación de voluntad emitida en ejercicio de las potestades administrativas; como un producto de un proceso complejo de formación en el que se integran diversas operaciones cognoscitivas que recaen sobre hechos relevantes y sobre las normas jurídicas que el órgano actuante debe aplicar a los mismos.

En caso de que el acto administrativo emitido por el Servicio de Rentas Internas contenga irregularidades que constituyan violación a la ley y a los derechos de los ciudadanos, se generan vicios del acto, y por lo tanto consecuencias que le hacen perder su valor y la capacidad de producir los efectos jurídicos que normalmente le son propios, de ahí que es importante identificar cuáles son dichos vicios y la forma de evitar incurrir en los mismos.

Los actos administrativos por disposición de la ley nacen al mundo jurídico amparados por la presunción de legalidad, gozando de fuerza jurídica formal y material, y en consecuencia “aún cuando tengan vicios” se reputan válidos y productores de su natural eficacia jurídica, hasta tanto se declare la extinción de sus efectos en vía administrativa o judicial.

Para que el acto administrativo sea totalmente válido debe adoptarse conforme a los principios de separación de poderes, de legalidad, de respeto de las situaciones jurídicas subjetivas, y de responsabilidad, principios que constituyen los

fundamentos del Estado de Derecho, a los cuales debe someterse la actividad de la Administración Tributaria.

Cuando la Administración Tributaria, en ejercicio de sus potestades actúa en desconocimiento de algunos de dichos principios, sus decisiones serán susceptibles de ser recurridas en vía administrativa o judicial por transgredir el ordenamiento jurídico dentro del cual debe desenvolverse y dependiendo de la gravedad del vicio que comporten podrán ser declaradas nulas o anulables.

A fin de tener mayor facilidad en el conocimiento de los vicios de los actos administrativos, el presente análisis se divide en dos partes que versarán sobre los siguientes aspectos: ¿Cuáles son los elementos estructurales de los actos administrativos y los vicios que los afectan?; y, ¿Cuáles son las potestades de revisión de la Administración y de los jueces?

#### **4.1 VICIOS QUE INVALIDAN LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

En caso de que el acto administrativo emitido por el Servicio de Rentas Internas contenga irregularidades que constituyan violación a la ley y a los derechos de los ciudadanos, se generan vicios del acto, y por lo tanto consecuencias que le hacen perder su valor y la capacidad de producir los efectos jurídicos que normalmente le son propios, de ahí que es importante identificar cuáles son dichos vicios y la forma de evitar incurrir en los mismos.

##### ***4.1.1 Elementos Estructurales de los Actos Administrativos***

La teoría de los elementos estructurales del acto administrativo, tiene origen francés, al igual que todo el derecho administrativo, del cual, en nuestro país es principalmente tributario en cuanto a sus instituciones fundamentales. Esta teoría desarrollada doctrinalmente por Laferrière encuentra su génesis en la jurisprudencia del Consejo de Estado francés. Es luego del paso de la justicia retenida a la justicia delegada, que el Consejo de Estado comenzó a controlar los actos administrativos cuando eran impugnados a través del recurso por exceso de poder. Esta evolución del control jurisdiccional de la Administración Activa se produjo paulatinamente tal como veremos a continuación.

El Consejo de Estado comenzó por controlar la competencia del órgano productor del acto, fue así como anuló los actos que eran dictados sin texto alguno que le atribuyera competencia a la Administración para dictarlos.

Luego, pasó a controlar las formas de los actos administrativos, en razón de lo cual anulaba el acto cuando era dictado por un funcionario competente, pero éste no cumplía las formas y procedimientos establecidos en los textos legales.

Después, siguió por controlar el fin del acto administrativo y como consecuencia anulaba aquellos actos que habiendo sido dictados por una autoridad competente y con sujeción a las formas y procedimientos establecidos en las leyes, dictaba el acto con fines distintos a los previstos en la norma atributiva de competencia, lo que configuraba una desviación de poder.

Más tarde, estableció que si el acto era dictado por un funcionario investido de competencia, en cumplimiento de las formas y procedimientos, dentro del fin previsto en la ley, era procedente anular el acto por violación de la ley, es decir, cuando el acto disponía algo ilegal, indeterminado u objeto imposible, o cuando el acto se fundamentaba en supuestos de hecho como error de hecho y de derecho, diferentes a los contemplados en las normas legales.

No obstante, el tratadista francés Bonnard cuestionó la jurisprudencia del Consejo de Estado porque excluía del control jurisdiccional, a los actos dictados por la Administración cuando actuaba en ejercicio de su poder discrecional. Él consideraba que incluso en estos actos en que la Administración actúa con poderes discrecionales, había elementos del acto que podían ser controlados.

Finalmente, la jurisprudencia dio el paso hacia el denominado "control mínimo" y entró a controlar los restantes elementos de los actos discrecionales, los elementos objetivos y motivos.

Así en el derecho administrativo ecuatoriano, podemos distinguir los siguientes elementos del acto administrativo:

La competencia, prevista en el artículo 84 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: *“La competencia administrativa es la medida*

*de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo. La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se ejerzan en la forma prevista en este estatuto.”*

La forma como expresión de la voluntad de la Administración, prevista en el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: *“Acto administrativo.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.”*

El contenido, establecido en los artículos 67 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: *“Restricción de contenido.- Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aun cuando aquéllas tengan grado igual o superior a éstas.”*

La presunción, regulada en el artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: *“Legitimidad y ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y, de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.”*

La vigencia, consagrada en el artículo 66 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: *“Vigencia.- Los actos administrativos, para su plena validez deberán ser obligatoriamente notificados al administrado y mientras no lo sean no tendrán eficacia con respecto a quienes se haya omitido la notificación. La ejecución de actuaciones ordenadas en actos administrativos no notificados constituirán, para efectos de la responsabilidad de los funcionarios públicos, vías de hecho.”*

La discrecionalidad, proporcionalidad y adecuación, señalados en el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública.

El vicio en el cumplimiento de alguno de estos elementos estructurales afecta la legalidad de los actos administrativos y por ende su validez, es por ello que

procederé a analizar los posibles vicios que pueden comportar los actos administrativos.

#### **4.1.2 Clasificación de los Vicios de los Actos Administrativos**

El Derecho Administrativo ecuatoriano encuentra su modelo histórico en materia de procedimientos administrativos, en el derecho administrativo español. En éste se consagró por vía legal la distinción entre los vicios que conducen a la nulidad absoluta contenido en los artículos 129 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva 76 numeral 7 literal I), y 424 de la Constitución, los vicios que conducen a anulabilidad previstos en el artículo 130 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, y los vicios que no producen la invalidez o que constituyen meras irregularidades, que no inciden en la validez de los actos administrativos artículo 134 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

A continuación cito los artículos que contienen los vicios que conllevan a la nulidad absoluta de los actos administrativos y que fueron citados en el párrafo precedente:

Art. 129 Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva: Nulidad de pleno derecho.- 1. Los actos de la Administración Pública son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- a. Los que lesionen, de forma ilegítima, los derechos y libertades consagrados en el artículo 76 de la Constitución Política de la República;
- b. Los dictados por órgano incompetente por razón de la materia, del tiempo o del territorio;
- c. Los que tengan un contenido imposible;
- d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta;
- e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos de la administración, sean colegiados o no;

f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y,

g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. En concordancia con lo estipulado en el artículo 424 de la Constitución, también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, los tratados internacionales, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

En concordancia, el artículo 76 de la Constitución de la República prevé:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

Y el artículo 424 de la misma Carta Magna dispone:

La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

En cuanto a los vicios que conducen a la anulabilidad de los actos administrativos, es decir, que no van a implicar nulidad absoluta, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establece:

Art. 130.- Anulabilidad

1. Son anulables los actos de la administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.
2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.
3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo, salvo que se hubiese producido el silencio administrativo, en cuyo caso, la actuación será nula de pleno derecho.

Mientras que los vicios que no producen la invalidez o que constituyen meras irregularidades, que no inciden en la validez de los actos administrativos están contenidos en el artículo 134 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva que dice:

Convalidación:

1. La administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.
2. El acto de convalidación producirá efecto desde su fecha, salvo lo dispuesto anteriormente para la retroactividad de los actos administrativos.
3. Si el vicio consistiera en incompetencia no determinante de nulidad, la convalidación podrá realizarse por el órgano competente cuando sea superior jerárquico del que dictó el acto viciado.

4. Si el vicio consistiese en la falta de alguna autorización, podrá ser convalidado el acto mediante el otorgamiento de la misma por el órgano competente.

Así, se evidencia que los vicios de los actos administrativos, pueden ser clasificados en dos categorías: en primer lugar podemos hablar de vicios invalidantes y en segundo lugar, podemos referirnos a los vicios intrascendentes.

Los vicios invalidantes se pueden producir como consecuencia de un vicio de nulidad absoluta o de nulidad relativa.

En el primer caso, cuando el vicio entraña la nulidad absoluta el vicio conduce a una ineficacia intrínseca e inmediata, no subsanable y en consecuencia imprescriptible, que tiene efectos frente a todos.

En el segundo caso, cuando el vicio supone la nulidad relativa o anulabilidad, el vicio supone una ineficacia extrínseca y potencial, que se puede subsanar, por el transcurso del tiempo o por la propia actividad de la Administración y sólo tiene efectos frente a los interesados.

En el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, sólo se consagra la categoría de los vicios invalidantes en sus dos formas de manifestación, los vicios que comportan la nulidad absoluta y los que producen la nulidad relativa.

Los vicios de nulidad absoluta se encuentran previstos en los supuestos taxativamente establecidos en los artículos 94 y 129 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, siendo en consecuencia de carácter excepcional.

Mientras que los vicios de nulidad relativa o anulabilidad, se encuentran considerados en los artículos 95 y 130 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

Art. 95.- Vicios susceptibles de convalidación.- Todos los demás actos que incurran en otras infracciones al ordenamiento jurídico que las señaladas en el artículo anterior, inclusive la desviación de poder, son anulables y por lo tanto podrán ser convalidados por la autoridad tan pronto como dichos vicios

sean encontrados con el propósito de garantizar la vigencia del ordenamiento jurídico. La convalidación de los actos regirá desde la fecha en que se expide el acto convalidatorio...

#### **4.1.3 Los Vicios de Anulabilidad de los Actos Administrativos**

Para analizar los vicios que pueden afectar los actos administrativos, debemos partir de la manera como surgieron los elementos estructurales del acto administrativo.

En primer lugar se encuentra el elemento competencia, que puede ser afectado por el vicio de incompetencia. Así, si la incompetencia es "manifiesta" el vicio es de nulidad absoluta, en cualquier otro caso, cuando la incompetencia no es "manifiesta" el vicio de incompetencia es de nulidad relativa.

En segundo término, está el elemento formal. Si se produce una ausencia total y absoluta de procedimiento existe un vicio de nulidad absoluta; pero si el acto no cumple las formalidades establecidas en la Ley o el procedimiento se ha desarrollado parcialmente, el acto se encontrará viciado de nulidad relativa.

En tercer lugar se encuentra el elemento fin. La potestad administrativa debe ejecutarse de conformidad con los fines previstos en el ordenamiento jurídico; si la actividad administrativa se aparta del fin que la justifica, se produce el vicio de desviación de poder. Este vicio de anulabilidad, se encuentra contenido en el literal b, del artículo 94 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, pero a diferencia de los otros vicios de nulidad relativa no puede ser convalidado.

En cuarto lugar, está el elemento objeto del acto administrativo que cuando se encuentra afectado de ilegalidad o de imposibilidad en su ejecución, se halla viciado de nulidad absoluta, el mismo que está contenido en el literal c) del artículo 94 del ERJAFE, fuera de estos dos supuestos, cualquier otro vicio que presente el objeto constituye un vicio de anulabilidad, así lo establece el artículo 130 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

En quinto término, en doctrina ha surgido el elemento causa del acto, se produce el vicio de nulidad absoluta en el elemento causa, cuando la Administración resuelve

un caso precedentemente decidido con carácter definitivo, que ha creado derecho o a los interesados.

Establecido lo anterior se puede señalar que algunas de las características de los vicios de nulidad relativa o anulabilidad, son las siguientes:

- La nulidad relativa puede ser convalidada
- La nulidad relativa no permite solicitar la suspensión de efectos del acto administrativo.
- La nulidad relativa puede ser total o parcial.
- La nulidad relativa no puede ser declarada si el acto originó derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos.
- Los actos viciados de nulidad relativa pueden ser revocados en cualquier momento por la administración.
- El acto administrativo que tenga un vicio de nulidad relativa, es decir, que sea anulable, si crea derechos a favor de los particulares y ha quedado firme por haberse vencido los lapsos para impugnarlos en vía administrativa o jurisdiccional, es un acto irrevocable por la Administración y si esa revocación se produce, el acto revocatorio estará viciado de nulidad absoluta.

## **4.2 POTESTADES DE REVISIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **4.2.1 La potestad de Autotutela y los Vicios de Anulabilidad**

Una de las potestades de que goza la Administración Tributaria dentro del derecho administrativo es la potestad de autotutela, la cual ha sido definida por la Jurisprudencia de la ex Corte Suprema de Justicia, como la realización de los intereses propios de la Administración, sin acudir a los tribunales, resolviendo los conflictos potenciales o actuales, que surgen con respecto a otros sujetos de derecho, en relación con sus actos o pretensiones.

La potestad de autotutela tiene su justificación en la satisfacción del interés general y presenta dos modalidades: La autotutela de primer grado o potencia, que se produce en vía declarativa o ejecutiva; y, la autotutela de segundo grado o potencia, denominada reduplicativa, y que es ejercida por la Administración Tributaria cuando revisa un acto administrativo en vía recursiva o rogada; cuando ejerce la potestad sancionatoria.

Esta potestad cuando se ejerce en su modalidad reduplicativa y más específicamente de revisión de los actos administrativos, se puede manifestar de diferentes maneras, según sea el vicio que afecte al acto cuya validez se cuestiona.

En los casos en que la Administración efectúa la revisión de un acto administrativo, surgido de un procedimiento constitutivo o recursivo, debe pronunciarse sobre todos los asuntos que sean oportunos para la resolución del caso sometido a su consideración, aún cuando no hayan sido alegados por los interesados. Esta norma siempre debe ser tenida en consideración a los efectos de tomar una decisión en la que efectivamente se garantice la salvaguarda del interés general que tutela la Administración, sin menoscabar los derechos de los administrados.

Así la Administración Tributaria en ejercicio de la potestad de autotutela tiene los siguientes poderes:

La potestad de convalidación que según lo indicado por Gordillo (2004, p. 336) le permite a la Administración, en cualquier tiempo, dictar un nuevo acto administrativo para subsanar los defectos de un acto anterior anulable. La convalidación está referida a hechos, actos o situaciones jurídicas anteriores cuya existencia y efectos se encuentran afectados por circunstancias que vician su validez. El acto administrativo convalidatorio puede tener efectos retroactivos por la naturaleza misma de su función, en la medida en que no perjudique intereses o derechos de terceros. La potestad convalidatoria sólo procede frente a actos administrativos afectados de nulidad relativa, salvo que el acto sea anulable por el vicio de desviación de poder. Esta potestad la puede ejercer la Administración de oficio o a instancia de parte, en virtud del ejercicio de los recursos previstos en la Ley.

En los casos de los vicios de anulabilidad, si el vicio afecta sólo una parte del acto administrativo el resto del mismo, en lo que sea independiente, tendrá plena validez, siendo posible la subsanación de la parte anulable.

La potestad de revocación que según Gordillo (2004, p. 361) habilita a la Administración para extinguir del mundo jurídico, en todo o en parte, en cualquier tiempo los actos administrativos, por razones de oportunidad y conveniencia, siempre que dicha revocación no afecte los derechos subjetivos o los intereses personales, legítimos y directos, que dicho acto haya generado a los particulares.

Esta potestad la puede ejercer en nuestro marco legal el respectivo superior jerárquico. Aun cuando un acto administrativo se encuentre afectado de anulabilidad o de nulidad absoluta, vicios que afectan la validez del acto, la Administración en ejercicio de su potestad de autotutela puede revocar dichos actos por razones de mérito, independientemente de los vicios que padezcan.

La potestad de anulación según lo explica Gordillo (2004, p. 429) implica la declaración de invalidez de un acto y la extinción de sus efectos jurídicos. La potestad de anulación la puede ejercer la Administración de oficio o a instancia de los particulares, mediante la acción de nulidad; en uno u otro caso esta potestad es ejercitable en cualquier tiempo cuando el acto se halla afectado de nulidad absoluta. Esta potestad, le ha sido otorgada a la Administración, de manera ilimitada en el tiempo, cuando se encuentre en presencia de un vicio de nulidad absoluta. Si el acto está afectado por un vicio de anulabilidad, sólo podrá ser anulado siempre que el acto no sea firme y no haya creado derechos a los particulares.

La potestad de rectificación Gordillo (2004, p. 359) manifiesta que supone el ejercicio de la autotutela administrativa para efectuar correcciones de errores materiales o de equivocaciones de cálculos o cuentas, que no afectan la validez del acto y en consecuencia su supervivencia. Esta potestad se puede ejercer en cualquier tiempo de oficio o a instancia de parte.

La corrección de errores materiales, significa rectificar las equivocaciones que la Administración Tributaria pudo haber cometido; la rectificación material de errores de cálculos o aritméticos no implica una revocación del acto en términos jurídicos; el

acto rectificado tiene el mismo contenido después de producida la corrección, cuya única finalidad es eliminar los errores de transcripción o de cuenta y así evitar cualquier posible equivocación; tiene pues, la rectificación carácter estrictamente material y no jurídico, lo que justifica que para llevarla a cabo no necesita sujetarse a solemnidad procedimental ni límite temporal alguno, la corrección de un error material no genera un nuevo acto administrativo en el sentido de modificar su esencia y contenido.

La potestad de rectificación de la Administración Tributaria como medio de revisión de un acto para constatar los errores materiales o de cálculos es distinta de la potestad de revisión para determinar la validez del acto o para privarle de efectos. La relevancia de esta distinción viene dada porque un acto afectado de ilegalidad no puede ser rectificado. La rectificación implica la corrección o enmienda de los errores materiales, que permite darle exactitud y precisión al acto; pero en ejercicio de esta potestad, no puede plantearse de ninguna manera el análisis de cuestiones de derecho como lo constituye la constatación de la existencia de un vicio de nulidad relativa o absoluta, que si tienen incidencia sobre la validez del acto.

La potestad de rectificación de la Administración Tributaria está supeditada a la simple corrección de errores materiales o de cálculo, que surgen en forma notoria y manifiesta del propio acto, sin estarle permitido al órgano administrativo realizar modificaciones que afecten el contenido o esencia de lo decidido, en consecuencia, la rectificación no supone ni siquiera una revocatoria parcial del acto corregido.

La potestad de confirmación que según Gordillo (2004, p. 454) consiste en que la Administración corrobore o constate la validez del acto recurrido y al concluir que es válido proceda a su ratificación. La confirmación implica la ratificación de la declaración de verdad y certeza contenida en el objeto del acto y en consecuencia, una revalidación o reafirmación de la plena validez del acto administrativo preexistente.

Cuando un acto administrativo padece algún vicio de ilegalidad no puede ser confirmado, pues si el vicio es de nulidad radical será absolutamente imposible su confirmación; y si el vicio es de nulidad relativa, habrá que subsanarlo produciendo

un acto no confirmatorio o ratificadorio, sino un acto nuevo sanatorio de aquel cuya revisión ha sido solicitada.

El mismo tratadista Gordillo (2004, p. 445) con respecto a la potestad de modificación indica que la misma supone que la Administración en ejercicio de su potestad revisora puede cambiar el objeto de los actos por ella dictados. La modificación está íntimamente ligada al deber de decidir sobre todos los asuntos que se sometan a su consideración dentro del ámbito de su competencia o que surjan con motivo del recurso a resolver.

Conforme a lo expuesto la Administración Tributaria puede modificar el objeto de un acto administrativo por razones de oportunidad y conveniencia o por razones de legalidad, siempre y cuando el acto recurrido sólo este afectado de nulidad relativa.

En tal virtud, ante la existencia de un vicio de nulidad absoluta en las formas del acto administrativo, la Administración Tributaria siempre debe anular el acto y ordenar la reposición al estado en que se subsane el vicio constatado; y si se determina la existencia de un vicio de nulidad relativa en las formas del acto, la Administración Tributaria podrá reponer el procedimiento administrativo sólo cuando considere que es necesario para subsanar dicho vicio, pero de ser posible la subsanación sin tener que acudir a la reposición procederá a convalidar la omisión o trámite incumplido sin decretar la reposición.

El poder discrecional es indispensable para que la Administración Tributaria pueda realizar sus fines de un modo cabal, porque la ley no puede prever y reglamentar las múltiples, cambiantes y complejas relaciones jurídicas que se producen, de allí que se limite a determinar normas que fijan la competencia de los diversos órganos administrativos y deje a éstos una cierta libertad de apreciación de los hechos, para decidir u orientar su actuación.

El acto discrecional se produce cuando la Administración Tributaria en ejercicio del poder de libre apreciación que le deja la ley para decidir si debe obrar o abstenerse, o cómo ha de obrar, o qué alcance ha de dar a su actuación.

Es importante señalar que dicha iniciativa en ningún caso puede llevar a actuar con arbitrariedad o subjetividad, por ello es de radical importancia la motivación del obrar de la Administración.

#### **4.2.2 Recursos como medios de Protección de los Derechos**

La Administración Tributaria tiene el deber intrínseco de rectificar sus propios actos cuando estos contengan errores o sean deficientes. Amatucci (2001, p. 643) identifica que “los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración”, lo cual constituye la facultad del contribuyente de interponer acciones de impugnación en las vías administrativas y judicial, lo que en el tema administrativo supone una pretensión por destruir la presunción de legitimidad del acto administrativo impugnado, antes de acceder a los tribunales.

El valor de las instancias administrativas a las cuales puede acceder el contribuyente se enfoca en dos aspectos, primero de perfeccionamiento de actos emanados de la propia Administración, evitando así la tutela jurisdiccional que podría revocar un acto administrativo por errores que pudieran ser solucionados en la misma instancia administrativa, y que además, no es expedita por la acumulación de causas judiciales; y segundo, con relación al ofrecimiento y producción de pruebas en estas instancias, que en los mecanismos de determinación tributaria y sancionatorios, son escuetos y no garantizan plenamente el derecho a la defensa, pues contrario a reconocerlo amplia y plenamente, lo restringen a su mínima expresión.

El Código Tributario establece dos formas que tienen los administrados para acceder a la Administración y solicitar la revocatoria de los actos, así el artículo 115 dice:

Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

Reclamo que debe ser conocido y atendido por la misma autoridad que emitió el acto, y que tiene su procedimiento regulado en el mismo Código, el cual prevé una etapa de prueba y una etapa resolutoria.

Y también existe una etapa adicional en la cual se podrá conocer y revocar de ser el caso, los actos emitidos por los inferiores, el artículo 143 del mismo cuerpo legal prevé:

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

Es necesario resaltar que según lo previsto por el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada no se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa.

Fortaleciendo de esta manera la protección de los derechos de los ciudadanos, pero también la seguridad jurídica en nuestro país y la institucionalidad del Servicio de Rentas Internas.

## **Capítulo V**

### **5. ACTOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN EL ECUADOR**

La Ley No. 41 de Creación del Servicio de Rentas Internas publicada el 02 de Diciembre de 1997, crea el Servicio de Rentas Internas como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito; institución pública a la que la Ley y la Constitución de la República asigna funciones y atribuciones encaminadas a cumplir con el régimen tributario. El artículo 300 de la Constitución prevé:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El artículo 2 de la Ley No. 41 establece que el Servicio de Rentas Internas tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;
3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;

9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes.

Para la ejecución de las actividades previstas en la Ley No. 41, el Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas establece la estructura orgánica del personal, de la siguiente manera:

Directorio

Auditoria Interna

Dirección General

Dirección Nacional Jurídica

Dirección Nacional de Gestión Tributaria

Dirección Nacional de Planificación y Coordinación

Dirección Nacional Administrativa

Dirección Nacional Financiera

Dirección Nacional de Desarrollo Tecnológico.

Centro de Estudios Fiscales

Direcciones Regionales

Las direcciones regionales, realizan las mismas funciones atribuidas a la Dirección Nacional dentro de cada una de las jurisdicciones en donde tendrán competencia, para el efecto.

La Administración Tributaria en atención a sus facultades tiene la capacidad de libre apreciación de los hechos puestos en su conocimiento, para tomar decisiones en representación del bien público, siempre dentro de los límites de la legalidad y de la justicia.

Dentro de este marco, el Código Tributario concede facultades a la Administración Tributaria, como se indica a continuación:

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

Y es precisamente en el ejercicio de dichas facultades que la Administración Tributaria emite los actos administrativos produciendo efectos jurídicos individuales de forma directa sobre los contribuyentes, quienes en virtud de dicho acto se encuentran conminados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

### **5.1 FACULTAD DETERMINADORA**

El Código Tributario, en el Art. 68 indica:

Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

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

De modo que la facultad determinadora es aquella aplicable a un hecho imponible realizado por el contribuyente y que trae una consecuencia jurídica de carácter tributario, en resumidas cuentas es “determinar” si el hecho factico es decir, la realidad, se ajusta a lo que establece la ley.

Los métodos de la determinación para descubrir hechos económicos que puedan originar el pago de impuestos no cancelados son: por declaración del sujeto pasivo o responsable, por actuación directa de la propia administración, mediante la emisión

de actos de determinación que contienen el impuesto a pagar que no ha sido cancelado por el sujeto pasivo respectivo, o de modo mixto.

Lo primero que debe obtener la Administración Tributaria es el conocimiento del hecho económico sobre el cual se debe determinar el tributo.

Amatucci (2001, p. 314) señala que la declaración tributaria “*consiste en una comunicación formal, con efectos predeterminados por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las normas tributarias*” actividad que debe realizar el contribuyente cumpliendo sus deberes formales previstos por la normativa tributaria.

De modo que la forma por la que la Administración Tributaria tiene conocimiento en primera instancia de la existencia del hecho generador del tributo, es la declaración del propio contribuyente, declaración que la Ley y los Reglamentos obliga al sujeto pasivo respetando la forma, tiempo y requisitos previstos en la normativa, esta declaración vincula definitivamente al declarante con el sujeto activo.

Es por ello que el Servicio de Rentas Internas dentro de su plan estratégico ha establecido la implementación de un esquema mixto de declaraciones en línea, que facilite el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos, a través de la disponibilidad de plantillas para formularios, incrementando islas web en sus oficinas, convenios con cyber cafés, formularios multiplataforma, así como mecanismos de validación y alertas a los contribuyentes, fomentando de esta manera la determinación por el propio sujeto pasivo.

El segundo modo de establecer el tributo opera en caso de que los sujetos pasivos no cumplan con su obligación de declarar y pagar los impuestos o lo hagan de manera parcial, y mediante el accionar de la Administración Tributaria, en ejercicio de su facultad determinadora puede emitir y notificar actos administrativos que contengan los impuestos detectados.

El procedimiento determinativo por parte de la Administración Tributaria, ha decir de Amatucci (2001, pg. 371) “sirve para determinar la deuda, para verificar el

cumplimiento que el sujeto pasivo ha realizado de sus deberes materiales y formales, dando lugar, en caso de detectarse incumplimientos al desarrollo de actuaciones procedimentales adicionales de comprobación y/o sanción” y en referencia al mismo tema, Amatucci (2001, pg. 374) explica “la liquidación definitiva, acto final y resolutorio que determina la existencia y la cuantía de la obligación tributaria a la vista de todos los elementos de juicio necesarios para la correcta aplicación del tributo y que le han sido proporcionados al órgano liquidador tras la completa comprobación inspectora”

Para ello la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación establecen los pasos y debido proceso para emitir actos determinativos como se observa a continuación.

### ***5.1.1 Actas de Determinación y Liquidaciones de Diferencias***

Los actos administrativos más importantes por corresponder a la actividad estratégica de la Administración Tributaria son las actas de determinación tributaria, mediante las cuales se presenta un análisis completo del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, identificando todos los componentes de los mismos, y el ejercicio económico en revisión.

El procedimiento de determinación inicia mediante la emisión y notificación de una orden de determinación en donde se identifica plenamente al sujeto pasivo que se va a auditar, el ejercicio económico, el impuesto a verificar, la autoridad competente, para ello, el artículo 259 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los requisitos que debe contener dicha orden de determinación, teniendo como fin esencial que el sujeto pasivo tenga derecho a la defensa y a ejercer todos los mecanismos legales y constitucionales que le permitan justificar las glosas.

Durante la ejecución del proceso determinativo, la Administración Tributaria recaba toda la información tanto propia del contribuyente, como reportada por terceros y la que consta en su base de datos institucional con el fin de determinar objetiva y de

manera veraz la cuantía del tributo que debió determinar el sujeto pasivo en su declaración efectuada.

Una vez finalizada la auditoría, se notifica con un acta de determinación borrador para que el sujeto pasivo tenga un conocimiento previo de la revisión realizada por la Administración Tributaria y posterior a ello tendrá veinte días hábiles para presentar toda la información que desvirtúe las glosas o justifique su accionar; en caso de encontrarse de acuerdo con dicha acta, deberá manifestarlo por escrito e inmediatamente la Administración Tributaria procederá a la emisión del acta de determinación tributaria, la cual es definitiva y establece responsabilidades tanto para el sujeto activo que es el Estado, como para el sujeto pasivo que es el contribuyente.

El artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece los requisitos que deberá contener el acta de determinación tributaria.

A continuación realizaré un breve análisis del contenido de la misma, a fin de que se identifique la estructura e información que debe poseer para que goce de validez y eficacia jurídica:

Nombre de la Dirección Regional que emite el Acto Administrativo

Número de Acta de Determinación Tributaria

Impuesto a Determinar

Ejercicio Económico

Nombre o razón social del sujeto pasivo

Número de Registro Único de Contribuyentes del sujeto pasivo

Actividad económica del sujeto pasivo

Domicilio fiscal del sujeto pasivo

Teléfono del sujeto pasivo

Identificación del contador general

Registro Único de Contribuyentes del contador

Lugar y fecha de emisión del acta de determinación

Antecedentes.- La Administración Tributaria identifica la base legal que otorga la facultad determinativa, e identifica el número y fecha en que se notificó la Orden de Determinación, documento por medio del cual se puso en conocimiento del sujeto pasivo que la Administración verificará el cumplimiento de su obligación tributaria, respecto a determinado tributo y ejercicio económico.

Revisión del acta borrador de determinación.- en base al artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el sujeto pasivo tiene veinte días hábiles para presentar las observaciones al acta borrador, o allanarse al contenido de la misma.

Documentación de soporte.- explica la documentación considerada por la Administración Tributaria en la emisión del acta de determinación, la cual es obtenida del sujeto pasivo o de terceros al amparo de los artículos 96 y 98 del Código Tributario.

Fundamentos de hecho y de derecho.- la Administración Tributaria enuncia la normativa legal que sirve de fundamento para el ejercicio de la facultad determinadora, los plazos en que la administración puede ejercer dicha facultad, identifica al sujeto pasivo y su calidad legal, el hecho generador, el ejercicio impositivo, la base imponible y la tarifa aplicable. La Administración identifica tanto la normativa como los hechos que dan origen a la existencia de diferencias en el impuesto, dicho análisis debe permitir al sujeto pasivo obtener una visión clara y general de la actuación de la administración, y de los resultados obtenidos en la misma. Esta explicación de los hechos y su pertinencia con el derecho constituye el punto neural del acto administrativo.

Liquidación del Impuesto.- Identifica el casillero de la declaración que fue objeto de la revisión, el detalle de dicho casillero, el valor declarado por el sujeto pasivo, el valor determinado por la Administración Tributaria, y la diferencia de impuesto a pagar.

Intereses.- en el acta de determinación se identifica el valor a pagar por concepto de impuesto, así como los intereses desde la fecha de exigibilidad, esto es, desde el día

siguiente en que el sujeto pasivo tenía la obligación de pagar el impuesto (fecha de vencimiento legal según el noveno dígito del RUC), hasta la fecha efectiva de pago de las obligaciones determinadas, considerando el valor previsto en el artículo 21 del Código Tributario.

Recargos.- en todos los casos en los que se establezca diferencias en el impuesto a favor del Estado, la Administración Tributaria, además causará un recargo del 20% sobre el monto que se dejó de pagar, de acuerdo a lo previsto en el artículo 90 del Código Tributario.

Disposiciones Generales.- la Administración Tributaria señalará el formulario, las entidades bancarias donde deben cancelarse los valores determinados, los plazos para la cancelación con prevención de que no hacerlo y una vez que el acto administrativo se encuentre firme iniciará el procedimiento administrativo de ejecución coactiva. Identificación y firma de la autoridad que emite el acta de determinación tributaria.

Notificación.- se realiza en el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

El acta de determinación debe contener todos los elementos que le permitan conocer el accionar de la Administración Tributaria y ejercer el derecho a la defensa consagrado con el artículo 76 de la Constitución de la República.

Existe otro procedimiento de determinación, el cual se caracteriza por ser abreviado, está definido en los artículos 107 A, B y C de la Ley de Régimen Tributario Interno y aunque es muy similar al que concluye con la emisión de un acta de determinación, su enfoque no es tan amplio como una auditoría tributaria, sino que son análisis focalizados de casilleros o cuentas contables que pueden dar origen a diferencias puntuales; inicia con una comunicación de las diferencias detectadas por la Administración Tributaria, otorgándose el plazo de veinte días al sujeto pasivo para que justifique objetivamente la existencia de las mismas, caso contrario se emitirá el acto administrativo denominado Liquidación de Diferencias, que contiene los mismos requisitos indicados en el párrafo precedente, esto es, identificación del sujeto pasivo, datos de la autoridad competente, impuesto, año, y

fundamentos de hecho y de derecho que permiten evidenciar la existencia de una diferencia a favor del sujeto activo.

Los actos administrativos que contengan las diferencias determinadas por la Administración Tributaria deben cumplir con los requisitos de validez y eficacia que vimos en los capítulos anteriores, para que sean susceptibles de ejecución.

De la información constante en página web del Servicio de Rentas Internas, se observa que la Administración ha realizado una planificación que permite que sus actos administrativos de determinación tributaria se emitan de forma ordenada y cumplan con sus fines, para ello tiene previsto realizar las siguientes actividades:

- Estudios Sectoriales con el fin de tener un conocimiento del sector e identificar si las actuaciones están acorde a la normativa.
- Análisis del Impacto Tributario que se deriva de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Modelo de selección para actuaciones de control intensivo a través de la matriz de riesgos.
- Información para el control referente a recabar todos los datos necesarios para la detección y selección de contribuyentes a determinar.
- Sistema de Programación y Evaluación de Control Tributario, que permite identificar los sujetos de control y posterior a la ejecución de los procesos verificar el cumplimiento de la normativa y procedimientos en dichos actos por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.
- Retroalimentación de información para el control, con el fin de evaluar el impacto, riesgo generado con las ejecuciones efectuadas. Esto se lo realiza a través de informes de las áreas de control.

En el marco de su facultad determinadora, la Administración Tributaria tiene previsto realizar dentro de la actividad económica de los sujetos pasivos los siguientes controles:

- Ocultamiento de ingresos, por ingresos no declarados ni registrados contablemente.
- Sobrevaloración de costos y gastos, generados por gastos financieros por aportaciones de capital registradas como préstamos, provisión de cuentas incobrables en exceso, gastos no relacionados con el giro del negocio, registro como gastos deducibles la depreciación de bienes dados en arrendamiento mercantil, documentos de soporte de gastos no válidos por no estar de acuerdo a lo previsto en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.
- Simulación de información.
- Error de cálculo de base imponible.
- Incumplimiento en el porcentaje de donaciones y aportaciones en el caso de personas jurídicas sin fines de lucro.
- Pago de utilidades sin la respectiva retención.
- Fraude tributario y lavado de activos

Al final del ejercicio de su facultad determinadora los resultados del examen realizado a la actividad económica del sujeto pasivo deberán estar contenidos en los actos administrativos ya mencionados: Actas de Determinación o Liquidaciones de Pago por Diferencias, las cuales son actos administrativos resolutorios, declarativos de un derecho o de una obligación. Como todos los actos administrativos, éstos se benefician de la presunción de legalidad, así como de los caracteres que esta acarrea: ser ejecutivos y ejecutorios, lo que conlleva según lo indica Amatucci (2001, pg. 412) “la vinculación de sus destinatarios a su cumplimiento, que será hecho valer coactivamente de no dársele satisfacción voluntariamente.”

## **5.2 FACULTAD RESOLUTIVA**

Con respecto a esta facultad de la Administración Tributaria el Código Tributario prevé:

Art. 69.- Facultad resolutive.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en

ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

### **5.2.1 Resoluciones**

La Administración Tributaria entre sus prerrogativas, goza de aquella que en los términos del artículo 69 citado le permite resolver reclamos y recursos planteados por los sujetos pasivos.

En palabras del Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Juez del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, el reclamo administrativo debe constituir un mecanismo orientado al control de la legitimidad, formalidad y acierto de los actos producidos por la Administración, esto, con la finalidad de garantizar el interés público y los derechos de los administrados. El autor referido parte del presupuesto que esta reparación de errores es un deber y debe ser remediado por la misma Administración antes de que el contribuyente acceda inclusive, a los órganos judiciales.

Cómo se analizó en el capítulo anterior, además del reclamo se prevé otro mecanismo para garantizar el derecho de los administrados, que consiste en el recurso de revisión que surge de la potestad conferida por el numeral 8 del artículo 103 del Código Tributario que dispone que es deber de la Administración revisar de oficio sus propios actos y como mecanismo de una efectiva autotutela administrativa, siendo característica de este recurso que siempre será de oficio por ser potestativo su conocimiento, aunque el sujeto pasivo sea quien lo insinúa, este recurso es extraordinario y está encaminado al control de la legalidad y de la uniformidad jurídica de los actos emanados por la propia administración.

Como lo expresa Marienhoff citado por Gordillo (2004, p. 106):

Los recursos administrativos, se dan principalmente a favor de los administrados. Del mismo modo que las garantías y derechos consagrados por la Constitución no se han establecido a favor de la Administración Pública, sino principalmente en beneficio de los administrados, así también los beneficios de la autolimitación de potestades, realizada por el Poder Ejecutivo a través de las normas que instituyen y regulan recursos en el

procedimiento o trámite administrativo, resultan establecidas principalmente a favor de los administrados y no precisamente a favor de la propia Administración.

Por lo expresado, se concluye que los recursos administrativos son verdaderos mecanismos de defensa a favor de los contribuyentes, y constituyen aquella herramienta que puede hacer efectiva la tutela de los derechos de los contribuyentes y el respeto de la legalidad de los actos, frente a las posibles injusticias en la actuación administrativa.

El fundamento de su existencia deriva del mandato del artículo 173 de la Constitución que dice que los actos administrativos de cualquier autoridad serán impugnables tanto en vía administrativa como judicial.

A través de los recursos administrativos, el contribuyente ejerce su derecho a la defensa que se encuentra garantizado por el numeral séptimo del artículo 76 de la Constitución de la República, que dispone que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden se asegurará el derecho al debido proceso, y entre otras, en virtud del derecho a la defensa establece la siguiente garantía: *“m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos”*

El artículo 103 del Código Tributario establece como deberes sustanciales de la Administración Tributaria:

...

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

...

5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración;

...

8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé.

De esta forma, frente a las impugnaciones de los contribuyentes, las resoluciones administrativas podrán causar como efecto la revocatoria del acto administrativo recurrido, la atenuación o disminución de sus efectos o su confirmación.

La Administración Tributaria con la finalidad de cumplir con su facultad resolutoria dentro de parámetros de calidad y eficiencia, ha previstos en su plan anual de actividades la atención prioritaria a reclamos, recursos y peticiones de los sujetos pasivos, para ello ha considerado que si bien legalmente se encuentran establecidos plazos para la obtención de cada fase en todos los procesos administrativos y judiciales, dichos plazos se reducirán en atención a la prioridad establecida por el Comité de Riesgos, para ello se aplicarán tres factores:

- Tiempo: eficiencia en atención de reclamos, recursos de revisión y juicios
- Criterio: unificación y aplicación de criterios con áreas generadoras de actos administrativos impugnados o sujetos a revisión
- Asignación de funcionarios con mayor experiencia en cada unidad administrativa encargada de tramitarlos.

Con la presentación del reclamo administrativo el sujeto pasivo puede desvanecer las glosas contenidas en el Acta de Determinación; en caso de que el reclamo se resuelva en forma desfavorable para el sujeto pasivo, la resolución de impugnación constituye un acto administrativo que puede ser objeto de revisión por la misma Administración Tributaria mediante la interposición de un recurso de revisión, o en vía judicial mediante la impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

### **5.3 FACULTAD SANCIONADORA**

En relación a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, el Código Tributario prevé: “*Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la*

*autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.”*

La potestad sancionadora es aquella facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber.

Los principios del Derecho Sancionador Administrativo, y por tanto, de la potestad sancionadora, son sustancialmente iguales a los del Derecho Penal, los cuales tienen como base sustancial el principio de legalidad, en un doble sentido, formal y material, pues sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales por una Ley, siendo también la Ley la que delimite las sanciones que corresponda por la comisión de las infracciones administrativas.

Ello significa que no toda actuación contraria al ordenamiento jurídico puede ser sancionada, sino sólo aquella tipificada por una Ley formal como infracción, exigiéndose correlativamente claridad y determinación en la descripción del tipo, además de proporcionalidad entre éste y la sanción que pudiera corresponderle, sin que sea admisible la doble sanción “non bis ídem”, cuando se produzca identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Además, sólo pueden imponerse sanciones atendiendo a la legislación vigente en el momento de la comisión de los hechos en base al principio de irretroactividad, sin que pueda admitirse otro efecto retroactivo a las normas que aquél que resulte favorable para el inculpado. Al igual que en el Derecho Penal, sólo podrán ser sancionados quienes resulten responsables, es decir, culpables.

Los principios procedimentales engloban una serie de garantías procesales, de derechos de defensa, que en materia tributaria además de estar contenidos en el Código Tributario también lo están en los artículos 76 y 77 de la Constitución de la República.

En materia de delitos el artículo 345 Código Tributario remite al Código de Procedimiento Penal el cual establece las normas del debido proceso, así como las técnicas que van a asegurar el debido proceso para el imputado. De igual manera, en cuanto a infracciones que consisten en contravenciones o faltas reglamentarias, el artículo 363 del Código Tributario establece un tiempo en el que el sujeto pasivo podrá ejercer su derecho a la defensa y practicar todas las pruebas de descargo con relación a la infracción.

Ello permite que en el desarrollo del procedimiento se separe la fase instructora y sancionadora, debiendo notificarse al sujeto pasivo inculcado los hechos o cargos que se le imputan, la posible consecuencia sancionadora y la identidad de la autoridad que conoce del caso, todo ello para que pueda formular alegaciones, aportar documentos y proponer pruebas, asegurando de ese modo la efectiva contradicción.

La resolución que pone fin al procedimiento debe ser motivada, encontrando su límite objetivo en los hechos inicialmente notificados, y que hayan sido objeto de prueba, la misma que puede ser absolutoria o sancionatoria, debiendo encontrarse firme y ejecutoriada para que la misma pueda ser ejecutiva.

La indicada resolución constituye un acto administrativo, que a diferencia del acto de determinación, se limitará a identificar al sujeto pasivo, la conducta infractora y de ser el caso la sanción.

### **5.3.1 Resoluciones**

El Código Tributario, en el artículo 323 describe los tipos de penas aplicables a las infracciones, según el caso:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Suspensión de actividades;
- d) Decomiso;
- e) Incautación definitiva;
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;

- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
- i) Prisión; y,
- j) Reclusión menor ordinaria.

Las ocho primeras penas se impondrán en vía administrativa mediante una resolución sancionatoria, la cual debe tener todos los requisitos de validez como son competencia, causa lícita, motivación de los fundamentos de hecho y de derecho, finalidad, pero además deben tener requisitos de eficacia como es la notificación. En la resolución sancionatoria debe evidenciarse el debido proceso y la oportunidad de que el sujeto pasivo desvanezca las infracciones a él atribuidas.

Las dos últimas serán resueltas en la vía jurisdiccional, por un juez especialista en materia penal, también deberán observar todos los principios del debido proceso recogidos en la Constitución de la República y en los Códigos Penal y de procedimiento Penal.

Si bien la facultad sancionadora permite a la Administración Tributaria sancionar las infracciones a las normas tributarias, ya sea que las mismas se han cometido por negligencia o aquellas en las que existe dolo y por tanto la intención de causar perjuicio al Estado, no es su finalidad sancionar a los sujetos pasivos, por ello ha implementado mecanismos para evitar el cometimiento de infracciones, ya que la mayoría se cometen por desconocimiento de las leyes y reglamentos, para ello en su plan estratégico ha previsto continuar con las capacitaciones a los contribuyentes, en segmentos estratégicos, así como mejorar y ampliar la cobertura de la educación tributaria en niños, jóvenes y adolescentes, teniendo como meta llegar al adulto en la educación universitaria.

Pero también la Administración Tributaria ha previsto acciones para evitar que existan potenciales casos de defraudación, es decir, aquellas acciones en las que los sujetos pasivos con conocimiento y dolo han pretendido perjudicar al Estado, para ello se prevé incorporara a la codificación del Código Tributario vigente, las reformas necesarias tendientes al fortalecimiento institucional en el ejercicio de las facultades de la Administración tributaria, y combate efectivo del ilícito tributario.

La Administración Tributaria ha proyectado el seguimiento de potenciales casos penales para lograr resultados positivos para generar un riesgo a los contribuyentes y limitar la intención de cometer infracciones tributarias, para ello va a trabajar sobre tres enfoques:

- Fortalecer en todas las direcciones regionales un grupo de abogados que tengan las herramientas jurídicas y destrezas para un adecuado seguimiento de los procesos penales
- Supervisión y apoyo constante a todos los abogados e instancias de la institución en el análisis de potenciales casos penales
- Retroalimentación a nivel nacional de resolución o sentencias que se obtengan en procesos penales

Las resoluciones sancionatorias al tener la calidad de actos administrativos también son susceptibles de impugnación tanto en vía administrativa, como en vía judicial.

#### **5.4 FACULTAD RECAUDADORA**

La última facultad de la Administración Tributaria reconocida por el Código Tributario es la Facultad Recaudadora, la cual está contenida en su artículo 71 que dice:

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

La facultad de recaudación permite a la Administración Tributaria recibir los tributos de los contribuyentes, y como consecuencia derivarlos al Estado para la obtención de obras y/o proyectos de bien común, que beneficien a la sociedad. La recaudación tributaria es el componente fundamental para el financiamiento del presupuesto público.

Amatucci (2004, p. 425) dice que el derecho a recaudar, esto es, el derecho a exigir y percibir el pago, lo ejerce la Administración Tributaria en un procedimiento

caracterizado por tener un plazo, que se establece a fin de que el obligado tributario realice el pago. Es el que suele llamarse período de recaudación voluntario que es, en verdad, el plazo de cumplimiento.

En nuestro país la recaudación efectiva del dinero se realiza mediante convenios con instituciones del sistema financiero, convenios que además incluyen la autorización para recibir y procesar declaraciones.

La Administración Tributaria tiene como objetivo para el período comprendido entre los años 2010 y 2013 promover una mayor participación de los impuestos directos para aumentar la progresividad del sistema tributario.

#### **5.4.1 Auto de Pago**

Amatucci (2004, p. 517) manifiesta que transcurrido el tiempo para la declaración, sin que se produzca el pago, se configura el incumplimiento en el período considerado, iniciándose otro procedimiento en el cual se realiza, no el derecho a recaudar, sino el derecho de ejecución de lo exigido y no percibido, que es el denominado período ejecutivo o tiempo del cumplimiento forzoso.

Con lo cual se observa que excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, la Administración Tributaria iniciará un Procedimiento de Cobranza Coactiva, en el cual, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del Código Tributario, podrá establecer medidas cautelares por el valor total de la deuda.

Para el efecto emitirá un acto administrativo denominado auto de pago en el que ordenará que el deudor pague la deuda o dimita bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de dicha providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.

La Administración Tributaria Central ha previsto un Plan de Mejora de la Gestión de Cobro, para lo cual ejercerá una acción de cobro sobre saldos de cartera por generación de riesgo y recaudación, con lo que se pretende identificar y gestionar la

cartera liquida que representa el 80% del monto total para el proceso de ejecución; gestionar la cartera por prescribir; continuar los procesos coactivos, y juicios de excepción.

Además según lo informado en su página web [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec), planifica ejercer acción de cobro sobre nueva cartera por generación de procesos de control, riesgo institucional y término de impugnación, para ello deberá categorizar la nueva deuda para continuar los procesos de control, y contribuir con el cierre de los ciclos de riesgo. Así como optimizar el proceso de cobranzas mediante el levantamiento de procesos, reestructuración de guías operativas, propuestas de cambio en la normativa.

Es necesario señalar que de acuerdo a lo previsto por el artículo 212 del Código Tributario, al auto de pago es posible exclusivamente oponer excepciones que se conocerán en vía judicial, mediante un procedimiento identificado como juicio de excepciones.

Las facultades de la Administración Tributaria, identificadas en este capítulo, son las que se ejercen con el fin de cumplir con sus objetivos generales y específicos, en función de las cuales el Servicio de Rentas Internas emite actos administrativos revestidos de legalidad y de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, para que sean ejecutivos y puedan cumplirse por la propia Administración, y por los administrados, cuya última finalidad es cumplir con las metas de recaudación y propender al bien común.

## Capítulo VI

### 6. PROPUESTA JURÍDICO ADMINISTRATIVA

#### 6.1 PROPÓSITO DE LA PROPUESTA

En este trabajo se identifican los vicios que afectan a la validez de los actos administrativos como aquellos que lesionan, los derechos y libertades consagrados en la Constitución de la República, por ser dictados por órgano incompetente por razón de la materia, del tiempo o del territorio, o que son dictados prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos de la administración.

En el desarrollo de este capítulo realizaré un análisis de las sentencias emitidas por la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia en los ejercicios económicos 2011 y 2012, de manera que sea posible identificar la vulneración de requisitos legales, o procedimientos tributarios, y en base a ello emitiré sugerencias con respecto a acciones a tomar que conlleven a la calidad y eficacia de los actos administrativos de la Administración Tributaria Central, y consecuentemente a la validez del acto, así como a la satisfacción de los administrados.

Con ello pretendo coadyuvar a la consecución de los fines tributarios que persigue la Administración Tributaria Central, que es recaudar impuestos, ya que con procesos legales, motivados, y transparentes se obtendrá el compromiso ciudadano para cumplir con sus obligaciones tributarias referentes a declaración y pago de impuestos.

#### **6.2 ANÁLISIS DE SENTENCIAS EMITIDAS POR LA SALA DE LO FISCAL DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA EN LOS EJERCICIOS ECONÓMICOS 2011 Y 2012 CON RESPECTO A REQUISITOS DE VALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL**

Después de la revisión realizada a la jurisprudencia que corresponde a la emitida en los años 2011 y 2012, no se ha detectado vicios por incompetencia, sin embargo el

requisito de validez en el que pueden consolidarse falencias como indefensión, falta de aplicación de normas legales o reglamentarias, o hechos que lesionen los derechos de los ciudadanos es la falta de motivación.

En el Ecuador la motivación se consagró a nivel constitucional en el numeral 13 del artículo 24 del Código Político de 1998, no obstante hay que reconocer que antes de 1998 se había establecido la motivación en otras normas infraconstitucionales como el Código Tributario, Ley de Modernización del Estado; y, Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

La motivación del acto administrativo que regularmente se encuentra en los considerandos, es una descripción de cuáles son las circunstancias fácticas y jurídicas que llevaron a la autoridad a la emisión del correspondiente acto administrativo final o resolución; ahí se sostiene la legitimidad y oportunidad de la decisión adoptada por la autoridad competente.

En este sentido la motivación es una expresión ya no del principio de legalidad sino más bien del principio de juridicidad, que implica que todas las autoridades están sujetas primero a la Constitución que a su vez se caracteriza por su fuerza normativa, y por tanto la misma ya no es una declaración política o dogmática sino un instrumento jurídico vinculante.

Bajo esta égida en un Estado constitucional la noción de voluntad estatal y poder administrador exhiben la nota común de estar sometidos al ordenamiento jurídico que arraiga en la Constitución y que excede sin duda a la ley formal e incluye, por ejemplo a los reglamentos y a los principios generales del derecho, por lo que la actividad que desarrolla la Administración no siempre estará subordinada a la ley formal, en algunos supuestos se encontrará directamente regida por la Constitución.

García de Enterría et al. (1993, p. 561) asevera que *“la motivación es un mecanismo técnico de control de la causa del acto, por ello no es un simple requisito meramente formal, sino de fondo, la motivación es interna corporis, no externa; hace referencia a la perfección del acto más que a formas exteriores del acto mismo”*. Quiere decir que la motivación no se cumple con cualquier fórmula convencional: por el contrario,

la motivación ha de ser suficiente, esto es, ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha terminado la decisión.

Así, en el análisis de los fallos emitidos por la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia en los años 2011 y 2012 se pudo evidenciar la resolución de impugnaciones a actos administrativos dictados especialmente de los años 2008 y 2009 de los que se estableció mediante tres grupos la opinión de la máxima autoridad en justicia en lo que respecta a validez de los actos administrativos enfocada en la motivación del acto administrativo.

### **A) Garantías del Debido Proceso**

Con respecto a garantías del debido proceso existen varios fallos: (3-IV-2009 Resolución No. 148-2007, E.E. 89, 23-XI-2010; 26-V-2009 Resolución No. 26-2009, E.E. 141, 4-V-2011; 53-2001; 139-2003; 53-2007)), al tener todos homogeneidad en su texto, cito la parte principal del fallo contenido en la Resolución No. 101-2009, de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 190, 30-IX-2011, en donde se evidencia la falencia en la aplicación de las normas tributarias en la declaratoria de improcedencia de los recursos de revisión por parte de la Administración Tributaria:

ILEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO: Errónea aplicación de normas jurídicas,

Negación de recurso procesal

TERCERO. La Universidad Estatal del Sur de Manabí en su calidad de entidad del Sector público acogándose a lo dispuesto por el Artículo 73 de la Codificación y de la Ley de Régimen Tributario Interno promulgada en el R.O. 463 Suplemento del 17 de noviembre del 2004, Solicitó la devolución del impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas durante los meses de febrero y septiembre del 2003.

Mediante resoluciones No. 113012003RDEV000962 y 113012003RDEV001958 del 6 de mayo del 2005 y 16 de enero del 2004 respectivamente, el Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas negó parcialmente la devolución solicitada. La Universidad insinuó

recurso de revisión contra las resoluciones administrativas mencionadas, el que fue declarado improcedente mediante providencia No. 917012006RREV000551 dictada el 21 de junio del 2006 por el señor Director General del Servicio de Rentas Internas. La Universidad impugna dicha resolución ante el Tribunal Distrital de lo fiscal No. 4 de Portoviejo, el que en sentencia, deja sin efecto la providencia No. 917012006RREV000551 y dispone que el Director General del SRI continúe el trámite de revisión y vuelva a dictar la resolución que corresponda, en vista de que la declaratoria de improcedencia inicial adolece de falta de motivación sustancial. En el caso presente, el asunto controvertido se concierne a determinar si la resolución que niega el recurso de revisión estuvo o no motivada suficientemente. ...

QUINTO.- El Art. 143 del código tributario dice a la letra: 'El Director General del Servicio de Rentas internas, en la administración tributaria central tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...)', estableciendo seis causales específicas que dan lugar a la insinuación o a la iniciación oficiosa de este recurso. El artículo 144 del mismo cuerpo legal señala cuál es la tramitación que ha de darse a este recurso, señalando que insinuado o iniciado un recurso de revisión, la autoridad competente, en este caso, el Director General del Servicio de Rentas Internas, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, 'dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho, no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados '. En aras de preservar el derecho de petición y en general, las garantías propias del debido proceso, propias no sólo de los procesos

judiciales sino también de los procedimientos administrativos, esta Sala ha fallado reiteradamente en el sentido de que planteado por un particular un recurso de revisión, la Autoridad Tributaria competente debe darle el trámite previsto en el Art. 144 ya citado, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo (recursos 53-2001, R.O. 53, miércoles 2 de abril del 2003; 139-2003 y 53-2007, no publicadas aún en el Registro Oficial). En consecuencia, al emitir la providencia No. 917012006RREV000078 impugnada, el Director General del Servicio de Rentas Internas incumplió con el trámite previsto en el Art. 144 del Código Tributario.

SEXTO.- Además de lo ya señalado, esta Sala considera pertinente recordar que ‘La motivación no es un requisito de carácter meramente formal sino que lo es de fondo e indispensable, porque solo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución’. (Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la administración pública, Registro Oficial No. 686, 18 de octubre del 2002), por lo que para que se cumpla con el requisito de motivación previsto en el Art. 76 # 7 letra I) de la Constitución de la República, es necesario que exista una prolija y suficiente justificación, que no se satisface con la simple enunciación por parte de la autoridad del artículo en el que basa su decisión. En mérito de las consideraciones expuestas, y por cuanto la sentencia de 6 de marzo de no viola ninguna de las disposiciones señaladas por el recurrente, la Sala de lo contencioso tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, desecha el recurso interpuesto.

En los fallos en referencia se observa que la Corte Nacional de Justicia dispone como una forma de motivación de los actos administrativos que la Administración Tributaria exprese las razones que justifican el acto, en el caso concreto del recurso de revisión, dispone el cumplimiento cabal del artículo 144 del Código Tributario, en

el sentido de que cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo 143, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.

Situación que no se evidenció en los recursos de revisión que fueron objeto de recurso de casación en los que se constató que sin la instauración del expediente sumario se dispuso la improcedencia y archivo de los mismos, dejando según lo expresado por la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia, en indefensión a los contribuyentes.

En los fallos en referencia el más alto órgano jurisdiccional de nuestro país, se pronunció en defensa del derecho al debido proceso, el cual contiene garantías básicas para los administrados como es contar con el derecho a la defensa, lo que incluye contar con el tiempo y los medios adecuados para la preparación de la misma, ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones y obtener respuesta a sus peticiones o reclamos a través de resoluciones debidamente motivadas que expliquen las normas o principios jurídicos en que se funda y la pertinencia con los antecedentes de hecho, situación que no cumplió la Administración Tributaria y que le llevó al posterior conocimiento de los procesos en los que se dispuso el archivo del recurso de revisión, sin cumplir el procedimiento establecido en el Código Tributario.

En los mismos fallos la Corte Nacional de Justicia ha aclarado que a pesar de que la Administración Tributaria incumplió con el trámite previsto en el Art. 144 del Código Tributario, no procede, que el Tribunal juzgador de primera instancia o la misma Sala de la Corte Nacional de Justicia se pronuncien sobre el fondo de la controversia.

Indica además que en los casos en los que existe pronunciamiento de la Sala de instancia sobre el fondo del asunto, tal pronunciamiento resulta prematuro, y, por tanto carece de valor. Correspondiendo que la Sala juzgadora deje sin efecto la providencia y ordene que la máxima autoridad de la Administración Tributaria dé curso al recurso de revisión insinuado por los actores, y dentro de los parámetros previstos en el Código Tributario conozca y resuelva sobre la pretensión de los contribuyentes, y de forma detallada esgrima las razones que hacen que el acto administrativo tenga situaciones a favor del Estado o del contribuyente, debiendo además cumplir con el ordenamiento jurídico previsto para cada trámite y citar las normas aplicables al proceso.

## **B) Legitimidad de los Actos Administrativos**

Entre las pretensiones de los contribuyentes que han llegado a buscar la definición por parte de la Corte Nacional de Justicia, existen varios fallos en los que a pesar de que los actores piden se dejen sin efecto actos administrativos de determinación por falta de motivación, o incumplimiento del procedimiento, la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia reconoce la validez y legitimidad de las Liquidaciones de Pago por Diferencias emitidas por la Administración Tributaria al encontrarse su procedimiento reglado en las normas tributarias y sus respectivos reglamentos (recursos Nos. 46-2004, publicado en el R. O. 154 de 28 de febrero del 2005; 48-2004, publicado en el R. O. 395 de 13 de febrero del 2006; 802004, publicado en el R. O. 156 de 30 de febrero del 2005; proceso No. 11-VI-2009 Resolución No. 30-2008, E.E. 135, 26-IV-2011)), al tener todos homogeneidad en su texto, a continuación cito la parte pertinente del fallo contenido en la Resolución No. 64-2008, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 135, 26-IV-2011, en donde al contrario de lo que ocurre en el análisis anterior, se confirma como correcto el proceder de la Administración Tributaria en la emisión de liquidaciones de diferencias como actos de determinación, al encontrarse reglados por el ordenamiento jurídico:

FACULTAD DETERMINADORA: Motivación de los actos administrativos,  
Debido Proceso

SEGUNDO: La administración ... sustenta que el acto administrativo consistente en la liquidación del pago por diferencias se encuentra debidamente motivado; que al propósito la administración observó estrictamente las normas de procedimiento; que la facultad determinadora prevista en el Art. 68 del Código Tributario puede plasmarse en actas de determinación o en liquidaciones; que se han observado las normas reglamentarias que avalan semejante actuación; que las normas reglamentarias en cuestión no se oponen a las normas legales sino que las complementan; y, que existen fallos de triple reiteración que avalan el procedimiento de la administración.

TERCERO: La discrepancia se contrae a la procedencia, legitimidad y validez de las liquidaciones por diferencias en la declaración que obran de fs. 2 a 5 de los autos. Al efecto es necesario señalar conforme lo ha resuelto en forma reiterada esta Sala, en los recursos Nos. 46-2004, publicada en el R. 0. 154 de 28 de febrero del 2005; 48-2004, publicada en el R. 0. 395 de 13 de febrero del 2006; 802004, publicado en el R. 0. 156 de 30 de febrero del 2005, entre otros que la administración, al tenor del Art. 68 del Código Tributario está imbuida de amplias facultades para efectuar la verificación y control de las obligaciones tributarias; y, que el levantamiento de actas previa notificación al contribuyente no es la única forma de ejercitar semejante facultad.

CUARTO: En el caso se han levantado, previo el trámite de las normas reglamentarias aludidas, las indicadas liquidaciones que han sido debidamente motivadas, advirtiéndose que tales normas reglamentarias no riñen con la ley, lo único que hacen es desarrollarla. Por lo tanto no existen vicios de procedimiento que las invalida. En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el Art. 68 del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA casa la sentencia de 20 de febrero del 2008 expedida por la Sala Única del Tribunal de lo Fiscal No. 3 y reconoce la validez y legitimidad de las liquidaciones impugnadas.-

En el análisis que hace la Sala de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia en los fallos en referencia se observa el criterio de la Sala con respecto a que la facultad determinadora de la Administración Tributaria está contenida en el artículo 68 del Código Tributario, en concordancia con los artículos innumerados siguientes al artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 273 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que considera que los actos contenidos en liquidaciones de pago son válidos al estar amparados por la ley.

Del fundamento propuesto por los sujetos pasivos, se observa que existe una confusión con respecto a que los actos de determinación para tener tal calidad, deben exclusivamente cumplir con los requisitos contenidos en los artículos 68, 87, 91 y 95 del Código Tributario y 258 y siguientes del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo como se observa en los fallos de Corte Nacional, existe norma expresa que regula la facultad determinadora de la Administración Tributaria mediante un procedimiento abreviado, pudiendo así, establecerse los resultados de la determinación tributaria por medio de cualquiera de los dos actos administrativos siguientes: Actas de Determinación Tributaria, Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración.

Adicionalmente con respecto al procedimiento y emisión de los actos administrativos, se evidencia que la Sala indica que las liquidaciones de pago por diferencias han sido debidamente motivadas, lo cual a criterio de la Sala según se observa en los fallos verificados, además del análisis, consideración y detalle de los hechos que forman parte del acto administrativo, también implica el cumplimiento de normas legales o reglamentarias, sin que las últimas tengan menor valor que las primeras al ser emitidas bajo la facultad reglamentaria que tiene el Presidente de la República, por tanto al no reñir con las normas sustantivas es correcto que sean aplicadas, como de hecho ha sucedido en el acto administrativo en consideración.

En las sentencias referidas, la Sala observa que los reglamentos aplicados no riñen con la ley, considero que esta conclusión se da porque generalmente los reglamentos tributarios de carácter ejecutivo, tienden a detallar los preceptos generales de las leyes que son sus antecedentes, no existiendo contradicción por

cuanto el reglamento tiene como característica principal el ayudar a la correcta aplicación de las leyes tributarias para garantizar de esta forma la armonía y eficiencia de la Administración, por lo que la Sala concluye manifestando que no existen vicios de procedimiento que invalide los actos administrativos, lo cual nos conduce a considerar que se evitan nulidades en los actos administrativos cuando los mismos identifican los hechos y sobre los mismos se aplica la normativa legal y reglamentaria e inclusive solo esta última si guarda conformidad con la Ley.

### **C) Vicios que causan nulidad del acto administrativo**

El Código Tributario es explícito al establecer en su artículo 139 los vicios que pueden acarrear nulidad absoluta, para el efecto indica:

Invalidéz de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:

1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,
2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

Como se indicó en los párrafos precedentes no se ha encontrado en los años analizados sentencias que contengan vicios de nulidad por haber sido emitidos por autoridad incompetente.

Sin embargo si existen procedimientos en los que se discute acerca de la validez por haber sido dictados prescindiendo de normas de procedimiento o formalidades, al respecto, podemos encontrar los fallos contenidos en las siguientes sentencias: 19-VIII-2009 (Resolución No. 001-2009, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, E.E. 183, 23-VIII-2011), 26-VIII-2009 (Resolución No. 125-2008, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional

de Justicia, E.E. 183, 23-VIII-2011), para el efecto cito la parte pertinente de la última sentencia la que establece los motivos para declarar nulidad:

QUINTO.- La determinación de la administración vía control puede practicarse en forma directa, en base a los documentos del propio contribuyente o de terceros y si no es posible, en forma presuntiva, ya en base a indicios, ya a coeficientes. Del texto de las actas de determinación mencionadas en el considerando que antecede, se infiere que se ha efectuado la determinación directa. No cabe exigir que la administración, cuando notifica a la declarante con el inicio de la auditoría, decida de antemano cual sera la forma de determinación tributaria, pues, ello dependerá de si existen o no elementos suficientes para practicar la determinación directa. En el caso, la empresa ha ejercitado ampliamente su derecho de defensa, pues, inclusive, se han levantado actas borrador, según aparece del proceso. Las omisiones reglamentarias aludidas no comportan vicios de procedimiento graves que produzcan la nulidad, pues, para que ello ocurra, al tenor del Art. 139 numeral 2 de la Codificación del Código Tributario, ha menester que tales vicios hayan influido en la decisión del acto administrativo o hayan colocado al administrado en estado de indefensión, lo que no ha sucedido en el presente caso. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia de 15 de mayo del 2008 expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, reconoce la validez de los actos administrativos impugnados y reenvía el caso al Tribunal de origen para que se pronuncie sobre las impugnaciones, a la legitimidad de los mismos, particular que esta Sala no lo puede afrontar, pues, en la sentencia de instancia, no existen hechos reconocidos en los términos del Art. 16 de la Ley de Casación.

Como vemos la posición de la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia es que para que los vicios produzcan la nulidad es necesario que tales vicios hayan influido en la decisión del acto administrativo o hayan colocado al administrado en estado de indefensión, lo que conlleva a dilucidar que no procede la nulidad si no

hay ley que determine la misma, y que la nulidad haya influido en la decisión de la causa, por lo que no existe nulidad si no hay perjuicio, ya que no solo basta la inobservancia de la norma, sino que se haya causado un perjuicio.

Con respecto a los vicios que constituyen motivo de nulidad, Andrade Ubidia (2005, P. 116) sostiene que “Son dos los principios que informa esta materia, el de especialidad y el de trascendencia, es decir: a) Que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; b) Que sea de tanta importancia, esto es, trascendente, que el proceso no pueda cumplir su misión sea porque falten los presupuestos procesales de la acción o del procedimiento, sea porque coloque a una de las partes en indefensión”

De modo que, son los vicios que coloquen en indefensión al sujeto pasivo los que darán lugar a la nulidad. Del análisis realizado en este trabajo se observa que es fundamental que los servidores que conforman la Administración Tributaria cumplan con los procedimientos previstos en la ley, pero además el momento de emitir el acto administrativo, permitan que el contribuyente tener todos los elementos que le permitan identificar las consideraciones formuladas por la autoridad para la emisión del acto.

De modo que, la motivación no sólo permitirá conocer cómo se resolvió y proporcionar elementos para una eventual impugnación, sino que garantiza la transparencia de la autoridad lo cual fortalece su credibilidad.

Es necesario tener presente que no toda justificación implica en rigor una verdadera motivación, pues si la motivación no supera un control de logicidad el cual se define como la tarea de fiscalización a cargo de la Corte Nacional de Justicia en Casación tendiente a evitar que los pronunciamientos de los tribunales inferiores se dicten sin la debida sujeción a las reglas del correcto entendimiento judicial, dicha justificación quedará solo en eso, sin aportar validez a los razonamientos argumentativos que sustentan el acto administrativo.

### **6.3 SUGERENCIAS DE ACCIONES QUE CONLLEVAN A LA CALIDAD Y EFICACIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL**

Para que el acto administrativo sea totalmente válido debe adoptarse conforme a los principios de separación de poderes, de legalidad, de respeto de las situaciones jurídicas subjetivas y de responsabilidad, principios estos que constituyen los fundamentos del Estado de Derecho, a los cuales debe someterse la actividad de la Administración.

Cuando la Administración, en ejercicio de sus potestades actúa en desconocimiento de algunos de dichos principios, sus decisiones serán susceptibles de ser recurridas en vía administrativa o contencioso administrativa por transgredir el ordenamiento jurídico y dependiendo de la gravedad del vicio que comporten podrán ser declaradas nulas o anulables.

En cuanto a los requisitos de validez de los actos administrativos, en atención al análisis de las jurisprudencias, se debe considerar el requisito de motivación no sólo como un elemento del acto administrativo de forma, sino de fondo, porque precisamente es la motivación del acto la que permite que el administrado pueda ejercer las garantías de los derechos de protección o debido proceso, como es el de la contradicción, defensa e impugnación ante las autoridades judiciales que realizan el control de legalidad. Al Estado le corresponde garantizar el derecho a un procedimiento administrativo justo, adecuado antes de privar a alguien de un bien jurídico, entonces el debido proceso apunta a erradicar la arbitrariedad para impedir que se obstaculice la defensa en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial, evidenciando compatibilidad con el Estado constitucional de derechos.

La Administración Tributaria, siempre debe someterse al Derecho, ahí la trascendencia de la motivación del acto; de este modo el juez podrá valorar si el acto se sujeta al orden jurídico y corresponde a los fines señalados en el mismo; de lo cual se sigue que la motivación pone de manifiesto la ineludible vinculación, de la Administración Pública al ordenamiento jurídico, pudiéndose caracterizar como la explicación dada por la autoridad competente respecto al asunto que conoce.

En lo atinente a la motivación, debe considerarse lo manifestado por la Corte Constitucional del Ecuador, en la sentencia No. 0213-10-EP (2010):

La motivación debe entenderse como un derecho y una obligación.- Como derecho el que tiene todo litigante en un procedimiento a exigir que la

autoridad judicial o administrativa emita una sentencia o resolución debidamente fundamentada.- Como obligación la que lleva sobre su facultad la autoridad encargada de dilucidar una contienda de cualquier naturaleza expresando razones para decidir en los términos que lo hace.- Con estos antecedentes, puede decirse que la motivación es una parte del debido proceso mediante la cual la autoridad pública judicial o administrativa para efectos de decidir un pleito, realiza la operación mental o argumentación jurídico racional que le permite confrontar los hechos puestos en su conocimiento – los antecedentes con las normas y principios jurídicos aplicables al caso, actividad de la cual obtendrá una conclusión o resolución final.

Es fundamental que los actos se encuentren debidamente motivados, el deber de motivación deriva de la garantía de uno de los derechos de protección, esto significa que cuando está en discusión un derecho, el contribuyente, administrado o afectado tiene la certeza de contar con condiciones sustanciales para la protección o defensa de sus intereses; De la Rúa (1991, p. 146) sostiene que “La motivación constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en que el juez apoya su decisión”.

Se debe considerar que la motivación se vincula con el respeto a los principios de publicidad, inmediatez y libre apreciación de la prueba para que el contribuyente pueda exponer los argumentos y aportar pruebas que contribuyan para su defensa, así, en el contexto del Estado constitucional de derechos el deber de motivar los actos administrativos permite evitar la arbitrariedad; pero también permite a la Administración Tributaria que exista un autocontrol en sus actividades y decisiones, y que las resoluciones sean más eficientes y acertadas.

## **Capítulo VII**

### **7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **7.1 CONCLUSIONES**

Se concluye que la Administración Pública Central se constituye por órganos jerárquicamente ordenados y en su actividad tiene personalidad jurídica única.

El texto constitucional otorga atribuciones al Estado y reconoce derechos inalterables a las personas, unos y otros deben armonizarse dentro del marco del orden jurídico constitucional. Esta es la esencia del Estado de Derecho.

El Servicio de Rentas Internas es una institución que además de administrar los impuestos, regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre el sujeto activo que es el Estado y los contribuyentes que son los administrados, para el efecto ejecutará sus facultades al amparo de los principios tributarios recogidos en la Constitución de la República.

Para cumplir con sus fines, la Administración Tributaria Central ejerce las facultades contenidas en la normativa tributaria, y emite actos administrativos, los cuales constituyen una declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales de forma directa, por lo que al causar efectos en los administrados, los actos deben cumplir con todas las formalidades de la ley y precautelar el cumplimiento de las garantías constitucionales.

Las facultades determinativa, resolutive y sancionatoria se exteriorizan en actos administrativos, los cuales constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional.

Los actos administrativos deben gozar de elementos estructurales que coadyuvan a su validez y eficacia, los cuales son: la manifestación de la voluntad, que consiste en la declaración de la autoridad competente la cual sirve para llenar o satisfacer una necesidad administrativa de orden general o individual, el objeto o causa lícita, ya que todo acto administrativo se realiza para cumplir con el fin propuesto en el objeto; la forma, que es la estructura física como se muestra el acto, y el contenido, que consiste en la sustancia del acto, lo que se declara, lo que la Administración decide efectuar a través del mismo.

La motivación, constituye la garantía que tiene el administrado para que tenga la certeza de contar con condiciones sustanciales para la protección o defensa de sus intereses, lo cual podrá lograrlo cuando los procesos administrativos cumplan los procedimientos previstos en la ley, y cuando los argumentos de los mismos expresen los hechos en concordancia con las normas de derecho que dan lugar a la emisión del acto administrativo. Con los fallos citados se concluye que existe coincidencia en la ley, en la doctrina y en la jurisprudencia en que motivar un acto administrativo consiste en explicitar el conjunto de consideraciones racionales que mueven a la autoridad administrativa a adoptar una determinada decisión.

Las nulidades de los actos administrativos se producen cuando los vicios de los actos, hayan influido en la decisión del acto administrativo y el proceso no pueda cumplir su misión porque faltan sus presupuestos procesales, o por que han colocado al administrado en estado de indefensión, debiendo considerarse para la nulidad dos principios, el de especialidad y el de trascendencia.

## **7.2 RECOMENDACIONES**

Para que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria cumplan con parámetros de calidad y eficiencia, es necesario que en la emisión de los mismos se consideren todos los argumentos de hecho que dan lugar a su generación, a fin de que exista una debida motivación que lleve al administrado a un conocimiento global del acto administrativo, y conozca perfectamente el por qué de la existencia de dicho acto, esto se conseguirá siempre que se permita al funcionario emisor actuar con independencia, apegado a las normas legales para que no exista arbitrariedad, para ello se podrá trabajar de manera coordinada a nivel institucional,

pero otorgando el espacio necesario para que los actos administrativos se ajusten a la realidad de cada jurisdicción.

Es necesario contar dentro de la Administración Tributaria Central con criterios técnicos, operativos y jurídicos unificados a nivel nacional, que permitan el ejercicio de las facultades de manera idéntica en todas las oficinas de la institución, lo cual otorgará certeza a los administrados, sabiendo que la norma es aplicada de igual manera en toda la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, en la emisión de actos administrativos debe considerar los derechos constitucionales de los administrados y garantizar en todas las instancias el ejercicio de los mismos, para de esta manera realizar sus actividades de control y recaudación coadyuvando a la consecución del bien común.

Los administrados deben verificar la efectiva vulneración de sus derechos antes de interponer acciones administrativas y judiciales, evitando recargos por concepto de intereses y costos por el proceso.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ANDRADE, S. (2005) LA CASACIÓN CIVIL EN EL ECUADOR. Editorial Andrade y Asociados, Quito, Ecuador.

AMATUCCI, A. (2001) TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO. Segundo Tomo, Editorial Temis S.A., Bogotá Colombia.

DE LA RÚA, F. (1991) TEORÍA GENERAL DEL PROCESO Ediciones de la Palma, Buenos Aires.

DROMI, R. (2004) DERECHO ADMINISTRATIVO. Décima Edición. Argentina.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNÁNDEZ, T. (2005) CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Duodécima Edición, Civitas, Madrid.

GORDILLO, A. (2004) TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomos III y IV, Editorial Porrúa, México DF.

MORALES TOBAR, M. (2010) DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Texto guía, Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador.

MARIENHOFF, M. (2001) TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. TOMO III Editorial Abeledo – Perrot, Buenos Aires.

Constitución de la República del Ecuador

Código Tributario

Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva

Ley de Régimen Tributario Interno

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia Ediciones Legales Fiel Magister

Plan estratégico institucional del SRI. Recuperado el 10 de febrero de 2012, de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/plan-estrategico-institucional;jsessionid=F983B7B06A9999DBC211146F00549454.sriint>