

UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

TRABAJO DE TITULACIÓN EXAMEN COMPLEXIVO  
PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO DE  
EMPRESAS

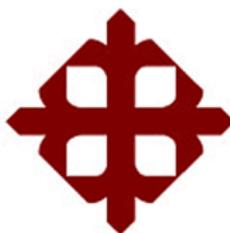
**TÍTULO:**

LA APTITUD DE REVISABILIDAD DE LOS ACTOS  
ADMINSITRATIVO TRIBUTARIOS Y SU EJECUCIÓN EN LAS  
VÍAS PREVISTAS PARA ELLO.

**AUTOR:**

AB. CÉSAR GABRIEL VÁSQUEZ GONZÁLEZ

26 de Febrero de 2016



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO DE EMPRESA**

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

Yo, Ab. César Gabriel Vázquez González

**DECLARO QUE:**

El examen complejo **Análisis de la incidencia** “LA APTITUD DE REVISABILIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y SU EJECUCIÓN EN LAS VÍAS PREVISTAS PARA ELLO” previo a la obtención del **Grado Académico de Magister en Derecho Empresa**, ha sido desarrollado en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del proyecto de investigación del Grado Académico en mención.

**Guayaquil, a los 18 días del mes de noviembre del año 2016**

**EL AUTOR**

---

**Ab. César Gabriel Vázquez González**



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
SISTEMA DE POSGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO EMPRESA**

**AUTORIZACIÓN**

Yo, Ab. César Gabriel Vásquez González

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la **publicación** en la biblioteca de la institución del examen complejo **Análisis de “LA APTITUD DE REVISABILIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y SU EJECUCIÓN EN LAS VÍAS PREVISTAS PARA ELLO”** cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

**Guayaquil, a los 18 días del mes de noviembre del año 2016**

**EL AUTOR:**

---

**Yo, Ab. César Gabriel Vásquez González**

## **AGRADECIMIENTO**

Eternamente y sin límites Jehová, por su bondad inmerecida que la veo reflejada y en la oportunidad que me de despertar día a día con mi esposa y mis hermosas hijas.

A mis padres, por sus enseñanzas de cada día, por el sacrificio de enrumbar mis pasos con sola intención de verlos firmes al andar por mi cuenta.

A mi esposa, por soportar mis ausencias para el desarrollo de ésta travesía de cursar una maestría y motivarme a transitar en ella pese al cansancio.

A mis hijas por permitir que las noches de juegos se cambien por noches de estudios, comprendiendo por ahora tan sólo que el autor está estudiando al igual que ellas.

## **DEDICATORIA**

A mi esposa, por estar conmigo hasta el final. Por ser el viento que dirige mi nave y el ancla que me sostiene cuando la tormenta arrecia.

## ÍNDICE

<b>1.-INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1.- Descripción del Objeto de estudio.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2.- Delimitación del problema.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3.- Justificación.....</b>	<b>3</b>
<b>1.4.- Objetivos.....</b>	<b>4</b>
<b>1.5.- Consecuencias.....</b>	<b>5</b>
<b>2.- DESARROLLO.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.- Fundamentación Doctrinal.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.1.- Respecto al procedimiento administrativo.....</b>	<b>8</b>
<b>2.1.1.1.-Sobre la Naturaleza Jurídica del procedimiento administrativo.....</b>	<b>8</b>
<b>2.1.1.2.- Respecto a la Finalidad del Procedimiento.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.1.3.- Respecto a la estabilidad del acto administrativo y la declaratoria de lesividad.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.1.4.- El control posterior de la resolución No. NAC- DGER2008-1512.....</b>	<b>20</b>
<b>2.2.- Marco Metodológico.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.1.-Estudio del caso.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2.- Tipo de Investigación.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.1.1.- Interactiva.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.1.2.-Análisis-síntesis.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2.2.- Tipo de investigación.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.- Población y muestra.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.1.- Resultados de la discusión de las unidades de análisis.....</b>	<b>27</b>
<b>3.- CONCLUSIONES.-.....</b>	<b>31</b>
<b>4.- PROPUESTA.- .....</b>	<b>32</b>
<b>5.- REFERENCIAS.....</b>	<b>35</b>
<b>6.- APÉNDICES.....</b>	<b>37</b>

## **Resumen.-**

Resulta práctica actual de parte del Servicio de Rentas Internas iniciar de oficio recursos de revisión para corregir errores que se hubieran producido en actos administrativos mediante los cuales se concede la devolución de créditos por el Impuesto al Valor Agregado en el caso de los exportadores de bienes, acciones que, siendo administrativas, afectan de modo directo el acto original favorable y el derecho reconocido en él. El desarrollo del presente estudio pretendió establecer si resultaba correcto el empleo de dicho procedimiento para revocar el acto favorable original. La metodología empleada, que consistió en la revisión de casos previos, el estudio de doctrina especializada en la materia, la valoración del ordenamiento nacional, nos permitió arribar a las conclusiones que al final del trabajo nos permitimos mencionar y establecer que el actuar administrativo mencionado, esto es, el optar por el recurso de revisión en lugar de la declaratoria de lesividad atenta contra derechos fundamentales de los contribuyentes, en particular el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica. A lo largo del estudio, exponemos con un elevado nivel de claridad, a nuestro entender, los conceptos que la doctrina especializada, aunque principalmente extranjera, ha considerado sobre la materia. El poco desarrollo doctrinario y en especial en la materia mencionada no permitió recurrir con prestancia a fuentes nacionales. La conclusión alcanzada, creemos, es conforme con una interpretación constitucional propia del cariz de nuestra constitucional: garantista de los derechos de los administrativos y, en definitiva, del interés general que persigue proteger la función administrativa.

**Palabras clave:** RECURSO DE REVISIÓN, LESIVIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA, DIRECTAMENTE JUSTICIABLES, FALTA DE LEY

## 1.- Introducción

En los últimos años el Servicio de Rentas Internas ha robustecido con gran despliegue la tarea de *control* de los actos de determinación pasiva realizados por los contribuyentes con una creciente iniciación de los procedimientos de determinación tributaria. Para ello, entre otros casos, internamente y de modo programático ha definido procesos continuos de revisión inmediata una vez emitidos los actos administrativos de instancia administrativa. Producto de ello, se ha dispuesto de manera recurrente inicios de procedimiento de revisión en función del esquema previsto en los artículos 143 y siguientes del Código tributario vigente, y en otros casos se ha dispuesto el inicio de procedimientos de gestión tributaria, tales como determinaciones y comunicaciones de diferencias, al amparo de lo establecido en el Código tributario.

Todos los procedimiento descritos derivan inobjetablemente en que los actos administrativo previos y que han sido objeto del control posterior pierdan efectos jurídicos y sean reformados por medio del acto administrativo correctivo posterior que resulta, en un sentido comparativo, un acto de gravamen puesto que afecta el alcance del acto original bien disminuyendo el beneficio o favor concedido o bien revocándolo totalmente y estableciendo una situación de gravamen exigiendo al Administrado el cumplimiento de alguna carga.

Pero si bien, en algún momento las fricciones entre un acto previo y un potencial derecho de la administración exijan pensar en tomar decisiones expeditas y salvaguardar, en suma, los intereses generales que debe proteger el estado, las normas constitucionales que pretenden tutelar los derechos de los administrados también exigen respetar, observar y aplicar de modo *prioritario* determinados regímenes de protección del administrado entre los cuales de modo fundamental se encuentran el debido proceso y el derecho a la seguridad jurídica, ésta última que basa su previsión normativa en asegurar en favor del administrado la capacidad, y no sólo la posibilidad, de poder prever los efectos jurídicos de una determinada actuación lo cual se resumen en: LA CERTEZA JURÍDICA.

En la tarea de definir al estado moderno resulta como criterio principal valorar y establecer su funcionalidad, que justifica en sí misma la existencia de dicha organización y los efectos que se derivan de ello. Ésta justificación concluye en resumen en que el estado moderno se constituye en una organización mediante la cual se logra conservar la convivencia en sociedad, esto es, que permite que aquellos que perviven dentro del esquema estatal puedan desarrollar su personalidad sobre determinadas bases de seguridad, confianza y, especialmente, satisfacción de específicas necesidades inmanentes precisamente a dicha personalidad, cuya protección se vuelve, en definitiva, en carga o deber del estado en los términos que la constitución lo haya previsto.

A partir de tales elementales presupuestos, que constituyen una aproximación talvez un poco atropellada pero válida para lo que nos interesa por ahora, surgen los tributos como un elemento que transversalmente atraviesa el ordenamiento jurídico de cada legislación. Y es que es imposible concebir la posibilidad de permanencia del estado como una institución cargada de obligaciones y deberes sin que se creen las fuentes de financiamiento permanente para que dichas obligaciones puedan ser cumplidas y se concrete el fin ulterior de garantizar la convivencia.

Es en este punto en que surge de modo fundamental el concepto de *gestión tributaria* cuya definición ha sido modulada dependiendo de la tradición de cada ordenamiento, pero que, para efectos de aproximación conceptual al estudio, en el caso de nuestra realidad encuentra sus primeros bemoles en los trabajos de Europa, siendo de principal valor los trabajos de Italia y de España.

Así, la gestión tributaria, que se torna en el campo de acción de la presente investigación, ha sido concretada en dos grandes funciones: i) la recaudación de los tributos previstos en la legislación y ii) la atención de las peticiones administrativas que formulen los administrados y que resulten relacionados con el primero. La relación de las dos aplicaciones de la gestión tributaria, sin embargo, encuentra fricciones que la doctrina y los principios fundamentales que se consagran en la constitución han pretendido disipar pero que, de modo inevitable, se tornan frecuentes cuando se debe resolver cual debe primar, en caso que esa sea

la discusión, y, ergo, en qué sentido debe actuar la administración tributaria cuando, por ejemplo, debe proceder a reconocer situaciones jurídicas favorables para los contribuyentes que por alguna circunstancia de ulterior percepción sea considerada inaplicable.

Desde la vigencia del Código tributario ecuatoriano, la Administración tributaria cuenta con la potestad de ejercer el control de las actuaciones de los contribuyentes respecto de la aplicación del régimen tributario para validar, en su esencia, el cumplimiento de las disposiciones que integran el orden tributario, principalmente relacionado con la obligación material tributaria: EL PAGO DEL TRIBUTO. En dicho esquema la ley prevé la posibilidad de emplear recursos e instrumentos legalmente previstos y, sólo en función de mejor proveer, otros que resulten comprendidos de los primeros dentro de la existencia de un procedimiento que encuentra delineada la actuación de la administración en un sentido formal, material y temporal.

En lo posterior, con la vigencia del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo y Ejecutivo de la Función Ejecutiva se incorporaron al ordenamiento nuevas figuras e instituciones jurídicas que pretendieron optimizar, perfeccionar y sobre todo alcanzar una regulación más tuitiva al administrado, definiendo conceptos que en primer momento no encontramos, aun hasta la actualidad, que aplicadas a la materia tributaria exigen una valoración restrictiva de la intervención activa y pasiva de la administración que no pueden ser valorados del mismo modo con la sola revisión o valoración del código tributario en tratándose del procedimiento.

La problemática que aborda nuestro estudio encuentra sus causas en la falta de normatividad armónica así como la existencia de un pobre desarrollo jurisprudencial o de decisiones judiciales contradictorias acentúan la problemática expuesta en el presente estudio, puesto que al haber tales complejidades no se ha logrado dirimir cuál es el camino que debe ciertamente tomar el Servicio de Rentas Internas al momento de querer corregir un acto administrativo previo que reconoce un derecho a los administrados o atiende de manera favorable alguna situación jurídica de los contribuyentes.

En la práctica del derecho tributario, como en el espectro del derecho administrativo, los actos favorables, como las resoluciones de devolución de impuestos, se encuentran precedidos de un procedimiento claramente previsto y delimitado por la legislación, que encuentra en su instrucción como principal actor los requerimientos de información que realiza la Administración y que apuntan a establecer la veracidad y validez de las operaciones que pretende validar el SRI, de lo cual se desprende un proceso de análisis y valoración por el funcionario administrativo. Sin embargo de ello, luego de emitida la resolución y ejecutada la misma, el SRI suele iniciar procesos de control por considerar que alguna documentación que presentó y ya fue revisada no resultaba válida o carecía de pertinencia para el caso o por argumentar que determinada información no se presentó y, ergo, la decisión administrativa no resulta consistente con el ordenamiento.

La funcionalidad práctica del presente estudio respecto de medir la idoneidad de tales procesos, estriba tanto en una valoración jurídica conceptual como en un sentido palmario de correcta gestión de los recursos públicos, a saber. El desarrollo de tales actuaciones restan al acto administrativo original de la virtud de certeza respecto de sus contenido y vigencia, que permite la permanencia de la convivencia social y sitúa a los contribuyentes en un escenario de incertidumbre de no saber si dicho acto permanecerá inalterable y podrá, en consecuencia, disfrutar de las garantías que la estabilidad jurídica de dicho acto pudiera concederle a la situación jurídica definida en el mismo.

Tal condición de incertidumbre no sólo afecta al contribuyente sino que la Administración al proceder a revocar actos favorables ejerce sobre un mismo punto dos procesos en dos momentos diferentes, agotando así los recursos que podrían destinarse para procesos de control inmediato que generen más beneficios a la función de la Autoridad administrativa. Lo anterior sin considerar que de iniciarse procedimientos indebido aún cuando la motivación de los mismos sea plausible, pudiera derivar en nulidades insalvables e inclusive en eventuales sanciones pecuniarias.

En este sentido, la precisión del que debe ser considerado el correcto proceder del Servicio de Rentas Internas para que sean corregidos, de existir, los errores contenidos en un acto administrativo favorable permitirá disminuir las lesiones que pudieran producirse en el futuro, y de ser posible en procedimientos ya iniciados, tanto a los administrados como al correcto desarrollo de las actuaciones de la Administración tributaria, en el enfoque que hemos mencionado, lo cual sin duda reviste connotaciones de índole social, jurídica y, por qué no, financieras.

Con esto la pregunta que pretende resolver el presente trabajo es: ¿En qué medida el inicio de un procedimiento de Recurso de Revisión para dejar sin efectos, parcial o totalmente, actos favorables previos atenta el debido proceso?

**1.4.- Objetivos.-** El presente trabajo tendrá los siguientes objetivos.

General:

1. Establecer si resulta válido que el SRI corrija los actos administrativos favorables y previos por medio de un recurso de revisión o por el contrario debe ser aplicada la declaratoria de lesividad y su posterior impugnación judicial.

Específicos:

1. Consultar los casos previos en que el SRI hubiera aplicado la lesividad
2. Valorar los casos en que el SRI ha empleado el procedimiento de Recurso de revisión y ha modificado directa o indirectamente una resolución firme y ejecutoriada
3. Establecer el carácter normativo que mantiene el ERJAFE a la luz de la jurisprudencia vigente
4. Analizar la vigencia de los principios de estabilidad del acto administrativo previo y de legitimidad del mismo.

**1.5.- Consecuencias.-**

1.- Negativas.-

- a. Con el inicio de recursos de revisión para corregir errores que se hubieran detectado en los actos administrativo favorable, el SRI claramente inaplica las disposiciones que regulan de manera institucional la facultad de control o revisión de los actos previos y concede el mismo tratamiento a los actos favorables y regulares como a los actos desfavorables o de gravamen.
- b. Con ello, el inicio de un procedimiento de revisión cuando lo correcto es la declaratoria de lesividad produce, de modo directo, la violación del trámite previsto y, por ende, se configura nulidad absoluta por incompetencia del Director General.

## **2.- Positiva.-**

La definición absoluta del procedimiento que debe aplicarse en materia tributaria para el control de los actos previos permitirá establecer de modo cierto los casos y circunstancias en las cuales el SRI debe dar inicio al procedimiento de recurso de revisión y cuando debe aplicarse el régimen de lesividad evitando así que al confundir los procedimientos se produjeran nulidades insalvables y, especialmente, se afecten los derechos de los contribuyentes.

**1.5.- Premisa.-** Planteamos como premisa la necesidad de una reforma legal del artículo 143 del código Tributario vigente derivada del análisis del artículo 10 y siguientes de la Corte Constitucional vigente en estricta vinculación con los artículos 143 del Código Tributario, 97 del estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva; 373 y 413 del COOTAD y el alcance de las sentencias dictadas por la Corte Nacional de Justicia en particular la No. 445-2013.

## 2.- DESARROLLO

### 2.1.- Fundamentación Doctrinal.-

La Constitución nacional, vigente desde su aprobación en el año 2008, modificó de manera significativa la caracterización conceptual del Ecuador como estado. Entre los principales rasgos que nos permitimos rescatar encontramos que Ecuador asume en favor de sus administrados la instauración del derecho del buen vivir (que plantea para el estado la obligación de garantizar un alcance suficiente a condiciones de alimentación, ambiente saludable y demás que permitan un desarrollo adecuado de la personalidad) y en cuanto a la definición del esquema económico el cual lo comprende en el *Régimen de Desarrollo* establece que los tributos responderán, entre otros principios, al de *suficiencia recaudatoria* (artículo 300).

El enlace adecuado entre los dos aspectos destacados permite entender que los tributos adoptan en el régimen económico ecuatoriano una participación fundamental para el desarrollo del estado y su concreción final como organización. Siendo tal el papel de los tributos entonces la política tributaria y aún la legislación secundaria han ido adaptándose de manera paulatina pero sostenida para dotar especialmente al Servicio de Rentas Internas (SRI), de facultades que permitan un ágil desarrollo de sus funciones y a la vez una fuerte protección de los fines que dicha institución tiene previstos en el ordenamiento, debidamente consensuada con las prerrogativas que naturalmente le asisten.

En tal sentido, el régimen general de devoluciones de impuestos en favor de los contribuyentes que tienen derecho a ello bajo las condiciones y circunstancias previstos legalmente se ha ido modificando otorgándole al SRI facultades de revisión posterior de los actos administrativos que inicialmente se hubieran emitido reconocimiento tal derecho<sup>1</sup>, instituyendo un procedimiento adicional, no previsto legalmente, mediante un acto meramente normativo soslayando un

---

<sup>1</sup> Procedimiento instaurado para los casos de devoluciones del Impuesto al valor Agregado (IVA) para los exportadores de bienes y sus proveedores directos de bienes exportables.

procedimiento claro y vigente como es la declaratoria de lesividad y su posterior impugnación jurisdiccional.

Destaca en éste punto la vigencia de la Resolución No. NAC-DGER2008-1512, emitida por el SRI en el año 2008 que crea, si cabe la indicación, el procedimiento de control posterior de las resoluciones favorables emitidas en los procedimientos de devolución de IVA, ante lo cual es menester establecer en qué medida dicha resolución y particularmente el procedimiento corrector posterior puede emplearse para revisar un acto administrativo favorable y concluir mediante un Recurso de Revisión de oficio la modificación o revocatoria del acto administrativo original, para lo cual valoraremos la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo y muy especialmente la naturaleza y alcances jurídicos de la declaratoria de lesividad como mecanismos de control administrativo.

La discusión principal estribará en saber si tal tesitura es compatible con el alcance y la vigencia del principio de autotutela administrativa en materia tributaria o si, por el contrario, se ha interpretado con tal amplitud que desborda el sentido del procedimiento administrativo.

### **2.1.1.- Respecto al procedimiento administrativo**

#### **2.1.1.1.-Sobre la Naturaleza Jurídica del procedimiento administrativo.-**

Iniciaremos mencionando, como punto de aproximación, que, desde una perspectiva únicamente orgánica, la conceptualización actual del Estado que pretende denominarse moderno se valora como el conjunto de instituciones que cumplen una función específica fijada<sup>2</sup> en el ordenamiento legal vigente y pertinente y que tienden, en su conjunto, a la consecución de un fin o interés superiores conocidos como el interés general, para lo cual requiere, necesariamente, pronunciarse jurídicamente sobre la base de las facultades y potestades públicas que el ordenamiento ha concebido para cada órgano que integra el Estado. Éste interés general se cumple con la puesta en marcha, o

---

<sup>2</sup> Nos gusta más el énfasis que otorga éste término en la discusión, toda vez que por mandato constitucional del artículo 226, los distintos órganos que integran el Estado o que actúen con una potestad estatal “ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.(..)”

ejercicio si se quiere, de las funciones de las denominadas Administraciones Públicas, que son sino éstas distintas instituciones u órganos que integran dicho Estado.

Éste interés general, para alcanzar una definición inicial que nos acompañe a lo largo de nuestro trabajo, a decir de David Blanquer (2010, 127) se identifica con el interés público y se contrapone a los intereses privados o los intereses individuales de cada ciudadano y resulta medular en la conceptualización de lo que debe ser la gestión administrativa, puesto que, como nos continúa diciendo Blanquer, lo que justifica la intervención administrativa es la presencia de intereses generales y colectivos. Ésta parece ser la línea que nuestra constitución ha adoptada cuando en sus artículos 226 prevé que los órganos que integran la Administración pública están obligados a coordinar sus acciones a cuenta de cumplir con sus fines, específicos, y hacer efectivo el goce de los derechos de los particulares para luego definir en su artículo 227 que la Administración Pública constituye un servicio a la colectividad, lo cual denota que su presencia como ente jurídico responde al cumplimiento de un fin determinado, que, *in grosso*, no puede ser otro que el común de la colectividad.

Ese estado, así concebido, se manifiesta en el curso de sus diferentes actuaciones, como ejercicio y cumplimiento de sus facultades y potestades públicas, por medio de actos que contienen una serie de pronunciamientos desde lo más simple, y cuya existencia no responde a ninguna valoración jurídica de mayor esfuerzo hasta aquellos que en sí mismo exigen una valoración de su alcance, contenido, admisibilidad y pertinencia, siendo que pueden versar desde una mera certificación o acuso de recepción, hasta una autorización o la afectación de una situación jurídica de los administrados hasta la creación o reconocimiento de un derecho, situación ésta última que nos ocupará a lo largo del presente estudio. Tales actos pueden emitirse bien de manera preparatoria para un pronunciamiento o decisión finales de mayor alcance o como manifestación final de la voluntad del órgano.

De suyo, la consecución del interés público traerá como consecuencia el sostenimiento del estado como organización, esto es, la permanencia en el tiempo

de ésta estructura orgánica que permita la satisfacción de las necesidades públicas de quienes se congregan en ella, lo cual se consigue, principalmente, con el establecimiento de reglas claras y precedentes que definan las líneas de tránsito y encaucen la voluntad particular de actuar, dentro de ciertos límites, y la fijación de ciertas estructuras que permitan recomponer la paz social cuando alguno de esos límites es quebrantado, para lo cual se requiere la intervención del Estado, intervención que se realiza básicamente por medio del proceso. Es que, como nos lo menciona Hernando Devis Echandía (2009, p. 152) la naturaleza violable de las normas jurídicas y la prohibición de recurrir a su defensa por medio de la acción personal y directa hacen indispensable la intervención del Estado para otorgar a las personas la tutela de sus derechos.

Dicha apreciación es consonante con la que nos ofrece Jaime Azula Camacho (2010, p. 11 y 12) al establecer que la posibilidad de que el ordenamiento jurídico sea desconocido por los asociados y la consecuente necesidad de obtener su aplicación a fin de mantener el orden social es lo que determina la intervención del Estado, lo cual se realiza, en éste punto, por medio del derecho procesal. El proceso, en un sentido lato, y en una visión aplicativa, a decir de Fernando de la Rúa (1991, p. 67) es un conjunto de actos sistemáticamente regulados por la ley procesal que se cumplen en forma gradual progresiva y concatenada. Visto desde una perspectiva teleológica, Héctor Santos Azuela (2000, p. 115) destaca que ésta serie de actos son realizados con el fin de conseguir la administración de justicia.

En el plano del derecho administrativo, tales conceptos son aplicados a la gestión de la Administración Pública la cual actúa, entonces, dentro del espectro del gran concepto conocido como derecho procesal, esto es, a decir de Luis Cosculluela (2010, p. 351) nos indica que la actividad administrativa, en efecto, precisa de una serie de actuaciones previas en las que la decisión final debe basarse por lo cual, todos en conjunto responden a la finalidad ulterior que persigue el procedimiento por lo cual no deben ni pueden ser consideradas como circunstancias de poca valía susceptibles de ser desestimadas o inobservadas por la Administración. Éste conjunto de reglas que han sido normativizadas particularmente en nuestro ordenamiento administrativo pretende, a más de otras vitales funciones y finalidades, la plenitud del principio de autotutela

administrativa y la garantía de la tutela efectiva de los derechos de los particulares resumida en la seguridad jurídica como derecho fundamental de los administrados.

Pero tales circunstancias tan claras tuvieron un proceso largo y complicado de formación. A saber, Juan Alfonso Santamaría (2011, p.25, 26, 27 y 28) analiza, como un aporte histórico válido y fundamental las necesidades que promovieron el traspaso paulatino de determinadas actuaciones y facultades desde la esfera procesal común hacia los órganos que integran la administración pública y nos indican que ello se produjo a medida en que se le atribuía a la Administración mayores ámbitos de participación, mayores actuaciones de intervención, todo lo cual finalmente se fortaleció con el surgimiento del derecho constitucional moderno, y el advenimiento de exigencias formales de procedimientos justos, adecuados y expeditos lo que constituyó la definición de un *iter* por el cual se preparaba el pronunciamiento administrativo; lo cual derivó, en concepto de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, (2011, p. 435) en que el procedimiento terminó convirtiéndose en un complejo de actos, todos ellos instrumentales o auxiliares del acto final resolutorio o conclusivo, con lo cual se logra constituir un expediente que es el fundamento de la decisión final toda vez que ésta se ampara y sustenta en los datos e instrumentos que se encuentran en el mismo.

A decir de los profesores mencionados, el cambio drástico antes mencionado y el surgimiento de un procedimiento en manos de la administración pública conllevó que se module o limite con especificaciones claras el actuar de dichos órganos en base a su naturaleza. Con ello, la discusión se centró en establecer el carácter de éste actuar administrativo, esto es, establecer si dichas facultades que ahora reposaban en poder de la Administración y sus diferentes órganos constituían algún tipo de categoría jurídica especial o diferente de tal suerte que le resulten atribuibles normas propias de un instituto jurídico que lo estructure y defina. El principal aporte a tal discusión, en las líneas de los profesores García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, (2011, p. 436) se lo debemos al profesor alemán MERKL quién consideró al concepto procedimental en una categoría absoluta comprensiva de los cauces previos a los pronunciamientos de todas las funciones

administrativa, esto es, se constituyó en una *categoría propia de la teoría general del Derecho, de la que tanto el procedimiento judicial, como el legislativo y el administrativo serían simples especificaciones*. Así las cosas, nos encontraremos ante la misma categoría jurídica, el proceso, la cual dependiendo de la función que intervenga atenderá a una finalidad inmediata diferente, esto es, la de servir de iter, camino, cauce o sendero por el cual actúen cada función para la producción de sus pronunciamientos que singularizado en el derecho administrativo será el acto administrativo.

Tal aporte de MERKL, continúan indicándonos, sentó las bases de lo que al día de hoy se concibe como el procedimiento administrativo, puesto que al incorporarlo en una única conceptualización, junto con el proceso judicial, se centró sobre él la valoración de servir también como un medio garantista a favor del particular respecto de las relaciones jurídicas sujetas al procedimiento administrativo, lo cual permitió extender ciertos conceptos tuitivos que en principio resultaban sólo aplicables al proceso judicial también a las actuaciones de los órganos que desarrollaban el procedimiento administrativo.

A decir de Ramón Parada (2012, t. I, p. 202.) el procedimiento termina siendo, en la parte formal, equiparable en términos sustanciales con el proceso judicial siendo que en ambos confluyen la existencia de una serie encadenada de actos que persiguen elaborar el camino para una decisión final. Dicho así, las diferencias entre el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo serán más de índole complementario, y principalmente relacionado con la naturaleza de los intereses comprometidos en el decurso de cada uno, más no en la función formal que deben cumplir proceso y procedimiento y mucho menos en el carácter tuitivo respecto del administrativo, principalmente en el segundo de los mencionados.

Parada, como dato histórico y comparativo, nos trae que la Ley Federal Alemana de 1976, define al procedimiento administrativo como la *actividad administrativa con eficacia externa, que dirige al examen, preparación y emisión de un acto administrativo o a la conclusión de un convenio jurídico público, incluyendo la emisión del acto administrativo o la conclusión de un convenio*. Ésta definición, a la que nos adherimos, expone los elementos básicos del procedimiento

conociéndolo como una actuación, que comporta el sentido de una actividad jurídicamente relevante, que se realiza en el ejercicio de la función administrativa.

En definitiva, atendiendo a lo antes expuesto, la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo es la misma que la del derecho procesal del cual ha tomado autonomía por la necesidad de especificidad de sus principios, fines, estructura, equilibrio y formación, pero alcanza teleológicamente la misma naturaleza, bajo esquemas distintos por la esencia de su contenido. Compartiendo lo acentuado por Carlos Folco (2000, p. 34) parece innecesario que la diferencia esencial entre los conceptos de proceso y procedimiento consiste en el carácter puramente jurisdiccional del primero.

**2.1.1.2.- Respecto a la Finalidad del Procedimiento.-** Como ya se lo esbozó anteriormente, las teorías que justifican y explican el procedimiento administrativo mencionan que una vez propiciado su surgimiento, las posteriores modulaciones del mismo y el surgimiento del derecho constitucional moderno han permitido definir que el aquel persigue al mismo tiempo dos finalidades básicas, que estriban entre, por un lado, el denominado interés general o bien común y la satisfacción y protección de los intereses del particular, individualmente considerados.

Así, Julio Comadira (2003, p. 117) nos presenta al procedimiento como un “conjunto de formas jurídicamente reguladas, cumplidas por y ante los órganos que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa, con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen directa e indirectamente el bien común, en el marco del proceso administrativo”. Dicho bien común será el eje central, entonces, de las normas que regulan el procedimiento administrativo y, continúa el autor, tal incidencia del interés público “standard de interpretación de la relación jurídico-administrativa, gravita también en el ámbito estrictamente procedimental”. El procedimiento administrativo constituye, entonces, como claramente lo conceptualiza Juan Carlos Cassagne (2010, T II, p. 629) un instrumento de control de legitimidad (que incluye legalidad y razonabilidad o justicia) y del acierto de los actos en relación al interés público o bien común que es el fin que la Administración persigue.

Pero una valoración restringida como nos la exponen Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, respaldados por María José Rodríguez, Agustín Gordillo, Ramón Parada, entre otros, nos ofrece una idea parcial del procedimiento y es que es indudable que ésta primera idea del procedimiento no puede desatender básicos conceptos que resultan del mismo derecho administrativo, del derecho constitucional moderno y, también, del sentido que debe tenerse del bien común. Si bien es cierto la Administración en el ejercicio de sus funciones debe velar por el correcto cumplimiento por parte del administrado del ordenamiento de su competencia y valoración, que es lo que justifica la existencia de dicho órgano del Estado, resulta de igual valor, en principio, que al momento de la actuación de la Administración ésta observe, aplique y garantice los derechos e intereses legítimos de los administrados participantes del procedimiento o que pudieran verse afectados del mismo.

La importancia, a decir de los mencionados autores, de ésta segunda función del procedimiento resulta tal que la satisfacción del interés común que pretende el proceso dependerá en su eficiencia en gran medida de la protección del interés particular que resulte en el procedimiento, puesto que la protección y observancia de los derechos e intereses del administrado dentro del procedimiento asegurarán la eficacia de la resolución mediante su efectiva ejecución.

Con ello, Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, nos exponen, que ésta posición jurídica de la Administración genera el surgimiento de institutos para efectos de alcanzar no sólo solidez al contenido del acto sino también viabilidad jurídica posterior, principalmente en cuanto al reconocimiento y puesta en práctica de sus efectos. La suficiencia con la que debe emanar el acto administrativo para que resulte exigible, coactivable y justiciable de ser el caso, comporta necesariamente el cumplimiento de la finalidad tuitiva del procedimiento, esto es, que en el desarrollo de ésta serie de actuaciones que integran el procedimiento se hayan respetado los derechos del administrado, de tal suerte que su garantía fundamental de la tutela efectiva de sus derechos haya sido vigorosamente ejercida por el particular o, de ser el caso, atendida y respetada por la Administración.

Nuestra constitución recoge entre los llamados derechos de protección, como claramente lo encontramos en su artículo 75, que toda persona tiene derecho a la tutela efectiva de sus derechos, garantía que comprende, entre otros fundamentales, el del debido proceso el cual contiene entre sus fundamentales garantía el cumplimiento o garantía de los derechos de las partes que intervienen en un proceso, o procedimiento. Como nos indica María José Rodríguez (2004, p. 66) el cauce de manifestación de voluntad de los órganos del estado deben ser consonantes con la función que justifica su existencia, esto es, la satisfacción o alcance del bien común, pero observándose la carga garantista de los derechos de los particulares que se vinculan con la Administración a través del procedimiento, porque, como se dijo más arriba, una de las condiciones fundamentales que hacen a la noción de bien común es la sujeción al ordenamiento.

No por ello, sin embargo, encontramos que la Administración resulta sumisa, si podemos graficarlo así, ante el actuar del contribuyente. En efecto, el principal rasgo que distingue al derecho administrativo es el denominado régimen de exorbitancias, caracterizado por la existencia en poder de la Administración de ciertos poderes que pueden hacer efectivo en el ejercicio de sus funciones, para el cumplimiento de sus fines específicos. Ésta prerrogativas revisten determinadas peculiaridades que las hacen, en cierta medida, infranqueables para el administrado, las cuales, a decir de Juan Cassagne (2010, p. 38) se ubican en un plano superior a la relación jurídica singular siendo un poder abstracto general e irrenunciable, cuyo fundamento emana del ordenamiento jurídico del Estado, condición ésta que produce en el administrado, continúa el autor indicado, una situación de sujeción de parte de éste a soportar su ejercicio, no habiendo propiamente frente a ella “un sujeto obligado sino una situación pasiva de inercia”.

Dicho en los términos de Renato Alessi (1960, p. 181) la Administración, normalmente, se presenta como titular de un *poder soberano* frente a los particulares, pero con ciertas limitaciones que, principalmente, las han aportado el vasto desarrollo constitucional moderno que tiende a situar, en la medida de lo mensurable, en una posición de paridad a la Administración y el particular, que

fluctúa en el desarrollo del procedimiento pero nunca desaparece del todo, que en estricto se centra en las garantías constitucionales y la previsión de derechos fundamentales así como el establecimiento de presunciones que corren, dependiendo el estadio en que nos situemos, tanto a favor como en contra de la Administración y el particular.

De éstas prerrogativas la que resulta más relevante para el estudio que nos ocupa es sin duda la potestad de autotutela que el ordenamiento le ha atribuido a la Administración. Autotutela que se explica, como nos lo trae Jorge Zavala (2005, p. 187) por la consideración de la Administración como parte del Estado. El rasgo fundamental de ésta autotutela, es la que faculta a la Administración, a decir de Jorge Zavala (2007, p. 201 y 202) revisar los actos administrativos propios sin acudir a los jueces o tribunales, enjuiciar sus propios actos, ir contra ellos y extinguir su eficacia de manera inmediata, aun cuando sean actos administrativos declarativos de derechos.

La diferencia en el ejercicio de dicha potestad estriba en la naturaleza del acto cuya corrección pretende la Administración, de tal suerte que si bien en los actos nulos de pleno derecho y aún en los regulares gravosos al contribuyente resulta un deber de la Administración proceder con su corrección y revocarlos, en el caso de los actos favorables y anulables –cuyos vicios, de existir, no producen nulidad absoluta- como lo sentencia Manuel Ponce (1995, p. 30) la Administración sólo detenta la iniciativa, que se plasma en un nuevo acto, la declaratoria de lesividad.

En materia administrativa tributaria el esquema es básicamente igual, con las salvedades propias de la materia que enfrenta el desarrollo del procedimiento, los conceptos mencionados le son total y ampliamente aplicables. La naturaleza jurídica de éste es la misma que la del procedimiento administrativo general y le resultan aplicables las mismas exigencias conceptuales, doctrinarias y los mismos principios que informan al procedimiento administrativo general. Conservando los bemoles correspondientes en especial a los aspectos sustantivos del derecho tributario, la incidencia en el procedimiento tributario de los conceptos y principios administrativos no es discutido el día de hoy generándose así un fenómeno jurídico que describe Andrea Amatucci (2001, p. 277) como el

creciente influjo de principios del derecho constitucional sobre el derecho procedimental, el cual se transforma en un derecho constitucional vigente. En definitiva, como nos lo sentencia Andrea Amatucci (2001, p. 279):

El reconocimiento y garantía de los derechos inviolables de la persona y de la misma dignidad social, que se funden en la Constitución, vinculan también al derecho procedimental. Estos principios condicionan en su conjunto el modo como se desarrolla el procedimiento. En un Estado democrático y de derecho el ciudadano no se sitúa sólo como un objeto del procedimiento, sino también como sujeto, respecto a quien se establece (en principio en posición primaria) una relación jurídica, y como tal ha de ser considerado.

**2.1.1.3.- Respecto a la estabilidad del acto administrativo y la declaratoria de lesividad.-** Éstas finalidades tuitivas que hemos mencionado en líneas anteriores acompañan al procedimiento administrativo desde su instancia preparatoria pasando al inicio y desarrollo del procedimiento como hasta su culminación. Esto significa que tanto en su formación como en su modificación y aún en su revocatoria, deben observarse las garantías que la legislación ha previsto, en particular las consideraciones constitucionales que guardan relación con la seguridad jurídica.

La consideración del alcance del régimen es disímil. Existen regímenes en los cuales se entiende, y así lo sostienen los autores, que la norma general es la revocatoria mientras que otros dan por sentada que la excepción es aquella y la estabilidad del acto su norma general. Creemos que en nuestro ordenamiento la estabilidad del acto administrativo favorable que ha cumplido con las exigencias para ser considerado regular es la norma general y sólo cabe su revocatoria a manera excepcional.

En efecto, la vigencia del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) en consonancia con la constitución vigente y otras normas de régimen administrativo como el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, permiten entender que al regular la

declaratoria de lesividad respecto de los actos favorables regulares y siendo éstos la carga general de la actuación administrativa, la revocatoria sería excepcional. Y es que la revocatoria por la propia Administración quedaría limitada bien a las razones de oportunidad o bien a la nulidad absoluta, cuestiones ambas que resultan residuales en la práctica administrativa nacional.

La razón de ser del presente estudio estriba fundamental en definir si respecto de los actos favorables que emite el SRI ante las solicitudes de devolución de impuestos, de detectarse errores posteriores, puede válidamente, iniciar un procedimiento de Recurso de Revisión o, por el contrario, es exigible que se proceda con la declaratoria de lesividad. Para ello, empezaremos describiendo que es y cómo debe entenderse la garantía de estabilidad del acto administrativo favorable.

El ERJAFE establece en su artículo 97 que la declaratoria de lesividad podrá disponerse de manera exclusiva respecto de aquellos actos declarativos de derecho y que sean no anulables. Tales conceptos, que más allá de su imprecisión no pueden entenderse como conceptos jurídicos indeterminados, estructuran de modo indubitable el esquema básico de la declaratoria de lesividad en nuestra legislación, y lo circunscribe a los denominados actos regulares, esto es, según lo antes indicado, lo sitúan en el esquema de la regla general.

Con la previsión de la norma indicada es importante tener en cuenta que la legislación fortalece la vigencia del acto emitido mediante el cual se reconoce en favor del administrado algún derecho, bien sea un acto constitutivo o bien un acto meramente declarativo de derecho; dicho de otra forma, la estabilidad del acto administrativo confiere al particular un derecho, el de la seguridad jurídica en su sentido de certeza, puesto que desde su vigencia el acto favorable es cubierto por una coraza de inalterabilidad que solamente podrá ser alterada por una declaratoria judicial, realizada dentro de los plazos y bajo el procedimiento legalmente previsto.

Para que los actos administrativos sean considerados cubiertos por ésta garantía deberán sujetarse a las condiciones previstas en el mencionado artículo: i) que

sean declarativos de derechos, ii) que sean anulables<sup>3</sup> o regulares. La doctrina ha considerado también dos importantes requisitos adicionales que son, como lo indica Gustavo Penagos (2008, p. 841) el que hayan sido notificados al interesado y que no exista una ley que permita su revocatoria directa, que si bien no han sido previstas en nuestro ordenamiento resultan claramente aplicables, la primera porque mientras no se haya notificado el acto administrativo el mismo resulta ineficaz respecto del contribuyente por ende cabe todo tipo de modificación y el segundo por cuanto bajo prevención legal puede preverse un procedimiento específico (sin perjuicio de otras consideraciones sobre la naturaleza y condiciones de dicho procedimiento).

El artículo 97 del ERJAFE si bien expone un lenguaje poco definido en su redacción deja claro que los actos que pueden ser sujetos a su revocatoria, a contrario sensu, serían los actos no favorables y aún los actos favorables que resulten no anulables. Para definir los denominados actos no anulables habrá que retroceder un par de artículos en la misma norma. A partir del artículo 89 el ERJAFE ha previsto los diferentes mecanismos por los cuales podrán dejarse sin efecto los actos administrativos emitidos en sede administrativa y, aunque sobre la aclaración, en ejercicio de la función administrativa.

Los actos anulables, serán aquellos que pueden ser sancionados con el paso del tiempo, esto es que pueden ser convalidados por el cumplimiento de determinadas condiciones resultando principal el decurso del tiempo. Siendo así, resultan invalidadables, bajo expresa previsión del artículo 94 del ERJAFE los actos administrativos que hayan incurridos en algunos de los vicios mencionados en el mismo, esto es, i) Incompetencia por la materia, territorio o tiempo, ii) Objeto sea imposible, iii) aquellos cuyos presupuestos fácticos no se adecuen al previsto en el norma legal citada para su motivación, iv) Cuyo contenido satisfaga ilegítimamente un interés particular en contradicción con los fines declarados del acto. Fuera de tales presupuestos, los actos que pudieran adolecer de algún tipo

---

<sup>3</sup> En el texto del artículo 97 se desliza un error al indicarse que la lesividad cabe respecto de los actos no anulables, lo correcto es que se refiere a los actos anulables, como consta en el artículo 168 del mismo ERJAFE, puesto que los actos no anulables, es decir aquellos que se han emitido configurando alguna causal de nulidad absoluta, son revocables en cualquier momento y aún sin la declaratoria de lesividad.

de infracción al ordenamiento se considerarán anulables y, por ende, protegidos por la estabilidad jurídica del acto administrativo favorable.

Ésta clasificación y precisiones de nulidades del acto administrativo especialmente tomando nota de lo previsto en el artículo 95 del ERJAFE exige hacer un análisis especial de los vicios que pudieran afectar al acto administrativo particularmente considerado al momento de valorarse la necesidad de su corrección. Para ello, nos adherimos en la línea de pensamiento que Juan Cassagne (2013, p.243) en especial en el sentido de realizar el estudio particularizado de los vicios del acto. En efecto, al momento de valorar la regularidad del acto, esto es, el que si bien incurre en un vicio sea de aquellos que no impide su convalidación torna el régimen de estabilidad, en nuestro criterio, en una institución mucho más rigurosa y especial que exigirá de una disección tal del acto administrativo que aún cuando exista un vicio resulta tan evidente y flagrante que la voluntad de la Administración ha estado ausente por la carga del vicio que permita entrar a una revisión de oficio y desconocer válidamente la estabilidad, lo cual amerita de la Administración una tarea motivacional y probatoria profunda.

Sobre dichas líneas, la estabilidad se sitúa, en nuestro criterio, como el paso principal al actuar contralor de la autotutela administrativa, esto es, si la Administración quiere proceder con la revocatoria de un acto favorable deberá primero descartar que dicho acto no puede considerarse regular o, dicho de otra forma, deberá demostrar que el vicio que apunta la Administración no es de aquellos que la norma reconoce como anulable. De no lograr tal cometido, el principio de estabilidad seguirá cerrando las persianas de la revocatoria para el acto administrativo imputado de vicios.

#### **2.1.1.4.- El control posterior de la resolución No. NAC-DGER2008-1512.-**

Los artículos 8 y 9 de la mencionada resolución, establece que la Administración se reserva la facultad<sup>4</sup> de iniciar procesos de control posterior y de ser el caso iniciar de oficio un recurso de revisión tendente a disponer la corrección de los

---

<sup>4</sup> Preferimos el concepto facultad antes que derecho, especialmente la consideración natural de la Administración pública la cual ciertamente no detenta en su favor derecho alguno sino meras facultades y hasta prerrogativas propias del régimen exorbitante, más no derecho alguno que pueda ser invocado.

errores que se detectaren y, en consecuencia, la devolución del saldo indebidamente devuelto. Estas consideraciones incurren en errores garrafales que denotan la improcedencia de su regulación, sino la nulidad del acto normativo indicado. Siendo el más importante de ellos el establecimiento de un procedimiento no previsto en la legislación como es el control posterior.

La más notable declaración de la mentada resolución es que establecer gradaciones o distinciones procede a disponer que como consecuencia del control posterior se deberá instaurar un recurso de revisión de oficio para corregir los errores que se denoten del acto administrativo objeto del control. Tal declaratoria prescinde de todo tipo de valoración respecto de las causas por las cuales puede la Administración revocar sus propios actos, como lo hemos analizado así como las distintas valoraciones de los vicios que pueden afectar la validez del acto administrativo y de las diferencias formas en que el acto administrativo pudiera verse afectado, especialmente en los términos formales de las violaciones a la Ley.

Así, si bien ciertamente al momento de revisarse el acto original pudiera detectarse que la voluntad de la Administración estuvo viciada de error, por ejemplo, su sola declaratoria tampoco puede ser considerada suficiente para continuar de plano con el inicio de la revisión de oficio, puesto que aún en éste vicio debería preliminarmente definir el grado de dicho error y concluir si la voluntad de la Administración estuvo viciada al momento de expedirse el acto original. Tal valoración, como lo mencionamos en el apartado anterior, es la parte vital de la decisión de iniciar la revisión de oficio, puesto que no bastará con la sola existencia del error para considerarlo viable y desatender la estabilidad del Acto administrativo y afectar así la seguridad jurídica del contribuyente, sino que resulta imprescindible que el análisis valorativo, la fundamentación y la motivación del recurso de revisión evidencie con entera claridad que el error fue de tal grado que excluya la voluntad de la Administración –error esencial excluyente- (J. Cassagne 2013, p. 246) y poder entonces definir que el acto está viciado de nulidad absoluta y es revocable vía revisión de oficio. Mas no como puede verse en las copias de los Oficios constantes en el anexo A en los cuales no

se hace ninguna relación del error producido y su naturaleza, de hecho ni siquiera se indica cuál es el error detectado.

La decisión de iniciar una revisión de oficio comporta la existencia de algún vicio del acto, bien que produzca nulidad relativa o bien que produzca nulidad absoluta, por ende la legitimidad del acto se ha visto afectada. La existencia conceptual y previsión legal de la presunción de legitimidad del acto administrativo, por la cual el acto se presume legítimo desde su existencia y por ende su ilegitimidad debe ser demostrada, pone un tope a la veleidad con la que puede realizarse una simple declaratoria de nulidad, aún relativa, y la consecuente iniciación de una revisión significará, aún bajo la óptica más condescendiente, que dicha legitimidad ha sido afectada. Es por esto que Javier Indalecio (2005 p. 244) establece que la nulidad administrativa, por la presunción de legitimidad propia de los actos administrativos, no puede declararse sin una investigación previa de hecho.

En nuestro criterio, el inicio de la revisión de oficio sin que medie la valoración exhaustiva del tipo de vicio, la gravedad, las causas por las cuales la voluntad de la Administración estuvo ausente y demás consideraciones vitales, o una deficiente motivación y constatación instrumental o documental que repose en el expediente administrativo vuelve en nula de pleno derecho la decisión de inicio de la revisión de oficio y violatoria de la estabilidad y la seguridad jurídica a la revocatoria consecuente a dicha decisión.

Aún más, la redacción poco feliz de las causas de nulidad absoluta que recoge nuestro ERJAFE exige que la valoración de nulidad absoluta o de pleno derecho resulta profundamente valorada y ampliamente motivada, por cuanto aún la propia causal puede parecer muy extensa y sea necesaria su concreción. Ello puede suceder con el último inciso del artículo 94 que menciona como causal de nulidad absoluta la tan lata circunstancia de que el acto administrativo satisfaga un interés ilegítimo para el cual no se cumple con los requisitos. De la revisión simple de dicho precepto se podría concluir que todo pronunciamiento resultará prácticamente viciado de nulidad absoluta y no puede ser tal el sentido de la norma. En efecto, Santiago González-Varas (2012, p. 272) sobre la misma causal nos aclara que ella se relaciona con evidencias y, en la práctica, con casos, en

materia de personal, relativos a la fácil identificación de que falta un requisitos subjetivo.

Ahora bien, la existencia del recurso de revisión en paralelo con la declaratoria de lesividad que hemos analizado puede entenderse como una opción más para la administración que pudiera elegir, alternativamente, cuál de los dos procedimientos pudiera aplicar para el control de los actos administrativos favorables?. Para dar respuesta a dicha inquietud es necesario analizar determinadas circunstancias.

En primer lugar, es fundamental definir que, el ordenamiento jurídico debe ser valorado e interpretado de manera conjunta, situación que toma mayor valor en el caso del derecho administrativo el cual, a decir García de Enterría y Tomás Ramón Fernández (2001, P. 42) se caracteriza por ser un derecho estatutario, esto es, que todas las normas integran un solo cuerpo normativo por cuanto todas regulan, al final de la noche, un mismo régimen, el administrativo lo cual debe considerarse para efectos de la interpretación, en especial la programática, que deba hacerse del régimen.

En segundo lugar, es vital retomar el concepto del interés público o interés común como finalidad del procedimiento y del actuar administrativo, por ende su interpretación deberá darse en función de dicha finalidad y la completa satisfacción de dicho interés general que trasciende los intereses del contribuyente y los de la Administración. Con tales consideraciones, es de especial connotación que dentro de nuestra legislación nacional existen otros cuerpos normativos que al mismo tiempo el procedimiento de recurso de revisión y el de lesividad, como ocurre ciertamente en el ERJAFE y el COOTAD, en los cuales se prevé tanto el recurso de revisión como la declaratoria de lesividad bajo los mismos esquemas que se encuentran descritos en el Código tributario y el ERJAFE que hemos citado y consideramos aplicables para la labora administrativa del Servicio de Rentas Internas.

Tal circunstancia permite entender que para nuestro legislador resulta válida la coexistencia de los dos regímenes en materia administrativa, lo cual, considerando

que salvando las diferencias naturales de la materia de cada órgano de la Administración pública, conceptual y en un sentido finalista no hay diferencia entre todos los órganos, no hay argumento que permita indicar que el legislador consideró válida para todos los órganos dicha coexistencia más no, por ejemplo, para el Servicio de Rentas Internas, y por ende ambos regímenes deberán ser aplicados en función de las condiciones de cada una y con una interpretación siempre favorable a la mayor garantía de los derechos del contribuyente.

Lo anterior, a la luz de la vigencia del artículo 82 de la Constitución ecuatoriana, y su correspondiente 79, que garantiza como derecho de los administrados el de la seguridad jurídica, debe entenderse que el recurso de revisión será aplicable de manera residual, si cabe el término desde una perspectiva meramente garantista, esto es, en los casos en que no sea aplicable la declaratoria de lesividad, resultando como procedimiento privilegiado el de lesividad, a efectos de garantizar la plena vigencia de los derechos de los administrados.

No olvidemos en éste punto que conforme con lo previsto en el artículo 226 de la Constitución ecuatoriana, la legislación constitucional ha previsto con entera claridad el principio de interdicción de la arbitrariedad al tenor de fijar como válidas aquellas competencias y facultades que le sean expresamente atribuidas por la Constitución y la ley. Un muy útil dictamen del Consejo Consultivo de Castilla y León (490/2004) indica que con la vigencia de éstas dos figuras jurídicas, aún cuando no pueda ser en los mismos términos de nuestra legislación, no puede asumirse que tienen un carácter alternativo y que su instauración quede al arbitrio de la Administración, toda vez que en sí mismas son instituciones jurídicas diferentes. En dicho sentido, como nos los menciona Santiago Muñoz (2011, p.229) en el caso de los actos anulables se convierte en mera disponibilidad.

## **2.2.- Marco Metodológico.-**

2.2.1.- Estudio del caso.- La práctica del derecho tributaria en materia tributaria central evidencia una creciente actuación del Servicio de Rentas Internas de volver eficiente su actuación administrativa ejerciendo controles posteriores a

actos administrativos favorables que al momento de su expedición han sido favorables al administrado, bien por reconocer un derecho existente o bien por constituir una situación jurídica positiva que se incremente a su estatuto jurídico. Ese actuar, sin embargo, se ejerce sobre la base del inicio de un procedimiento administrativo que si bien se encuentra previsto en el código de la materia (Código Tributario) encuentra en un desarrollo legislativo paralelo que instituye a la lesividad como un procedimiento más adecuado para solucionar los errores que se hayan deslizado *ab initio* al momento de emitir el acto administrativo original.

Sin embargo, la lesividad no ha sido incorporada al Código Tributario y no ha encontrado en el desarrollo jurisprudencial ecuatoriano luces que permitan aclarar cuál de los dos procedimientos es el correcto en el sentido de garantizar los derechos del administrado, lo cual ha encerrado en tinieblas que complican el transitar del contribuyente, opacan la seguridad jurídica y aúpan a la Administración a mantener el control posterior vía recurso de revisión.

2.2.2.-Tipo de Investigación.- Para la presente investigación se ha optado por la **modalidad cualitativa** toda vez que vamos a trabajar sobre que no requieren representación numérica. Aunque se va a realizar un breve levantamiento de información, ello corresponderá a expedientes administrativos que servirá como muestras u objeto de observación. Se van a emplear las dos categorías tanto la interactiva como la no interactiva, como lo mostramos a continuación:

2.2.1.1.- Interactiva (descriptiva): Basándonos en el modelo de investigación, el diseño será el de **Estudio de caso**, éste último que si bien no se constituirá sobre un caso específico ya acontecido, se centrará en la valoración del problema a resolverse.

- Procederemos a realizar entrevistas a funcionarios de la administración tributaria;
- Se realizarán entrevistas a tres especialistas en la materia.

2.2.1.2.- Análisis-síntesis: Se basará en los dos diseños posibles para ésta categoría: **análisis de conceptos**, aunque ciertamente se recurrirá a la revisión

breve de algunos casos que han servido de muestra para la investigación, pero el enfoque será preponderantemente de valoración de conceptos por lo cual se elige el diseño mencionado. El análisis de conceptos, tomará como puntos para revisión los conceptos doctrinarios expuestos en el Capítulo II anterior, la constitución ecuatoriana vigente a la fecha de elaboración de la presente investigación, se valorarán ponderarán las normas del Código tributario, de la Ley de Modernización, del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva.

2.2.2.- Tipo de investigación.- En cuanto al aspecto esencial de la investigación, la presente es una investigación de **normatividad**, por cuanto nuestra investigación se basa en el análisis de un conjunto de normas que concretan en nuestra legislación las instituciones jurídicas del procedimiento y acto administrativo y tributaria; al mismo tiempo será **axiológica** puesto que se analizará la permanencia de determinados valores jurídicos recogidos en el principio de estabilidad del acto administrativo y en los derechos de previsión constitucional del debido proceso y la seguridad jurídica.

El tipo de investigación al que corresponde el presente trabajo es de **interpretación jurídica**, puesto que como lo mencionamos en el capítulo II no se han realizado trabajos anteriores sobre el problema que nos ocupa.

### 2.3.- POBLACIÓN Y MUESTRA.-

UNIDADES DE OBSERVACIÓN	POBLACIÓN	MUESTRA	DIMENSIÓN
<b>Constitución ecuatoriana:</b>			Los artículos tomados analizados definen el contenido general de los derechos fundamentales de los contribuyentes y su forma de aplicación, dando especial atención al derecho al debido proceso.
Artículos: 1, 10, 11.1, 75, 76, 82	6	6	
<b>Código tributario:</b>			Estructura el Recurso de Revisión en materia tributaria, cuando procede y las causales que pueden invocarse.
Artículo: 143 y 145.	2	2	

<b>Ley de Modernización</b>			Prevé la obligación de regular el procedimiento administrativo común con la expedición del ERJAFE.
Artículo 28	1	1	
<b>Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva</b>			Define la declaratoria de lesividad en sentido lato, su condición de procedencia y términos generales de aplicación.
Artículos 97	1	1	
<b>Corte Nacional de Justicia</b>			Es uno de los casos que se pronuncia sobre la problemática de estudio, se decanta por el recurso de revisión pero considera posible la lesividad. Es contradictorio.
Recurso No. 445-2013	1	1	
Código Orgánico de la función Judicial			

### 2.3.1.- Resultados de las unidades de análisis.-

La Constitución ecuatoriana – Artículo 11- vigente reconoce que los derechos de los administrados son plenamente justiciables y como tal dicha cualidad establece que son directa y plenamente justiciables ante cualquier autoridad la cual inclusive no podrá alegar falta de ley para no garantizar la plena y efectiva vigencia de los derechos o para desechar la acción por tal razón. En particular, la Constitución reconoce como integrante de los derechos de protección el derecho a la seguridad jurídica –Artículo 82- y el derecho al debido proceso – artículo 76- , los cuales en estrictez fortalecen la tutela efectiva de los derechos de los administrados.

Tan claro concepto, sin embargo, ha encontrado tropiezos al momento de su aplicación en el segmento de la presente investigación, que no responde ciertamente a problemas de claridad de su prescripción sino más bien a

intenciones de blindar un poco el alcance de las facultades evitando aplicar norma que aún resultando favorables para el contribuyente revisten un mayor grado de complejidad y pérdidas de libertades que no pretenden ser desechadas. En el camino constan sentencias lamentables como la 445-2013 la cual no sólo se contradice en su texto indicando, a momento seguido, que la lesividad no es recurso permitido para el Servicio de Rentas Internas y sostener que al ser una institución prevista en materia administrativa puede ser ejercida por la Administración:

- “En materia tributaria, los autores del Código, no previeron la institución del recurso de lesividad, típico del Derecho Contencioso Administrativo, porque el recurso de revisión, que se lo presenta ante la máxima autoridad administrativa, sino a sustituirlo, justamente para corregir, enmendar o eliminar los efectos de un acto firme o una resolución ejecutoriada”
- “Cabe resaltar que la acción de lesividad está prevista en materia administrativa y por lo tanto la Administración Tributaria puede interponer ésta acción, cuando se le imposibilita al ente Administrativo revocar sus actuaciones, tal y como lo señala el Art. 217 número 11 del Código Orgánico de la Función Judicial”

Ésta penosa sentencia, a más de la contradicción elocuente, pierde la oportunidad de esclarecer un concepto jurídico que resulta de vital importancia en el presente análisis y que hubiera permitido trazar la línea divisoria entre el recurso de revisión y la lesividad: Los casos en que el SRI no puede revocar sus propios actos. Por el contrario, parece sugerir un sinsentido altamente grave, que lo explicaremos a continuación. El recurso de revisión tiene previstos muy puntuales casos en los cuales no es procedente, como consta en el artículo 145 de Código tributario, los cuales básicamente tienen que ver con la prescripción de la acción o con haber sido resuelta la controversia en instancias o autoridades anteriores. Al sugerir la sentencia referida que el recurso de lesividad cabe en los casos en que no es procedente el recurso de revisión parecería que deja la puerta abierta para que se aplicado en los casos que se encuentra descritos en el artículo 145, antes mencionado, lo cual sin duda representa un despropósito jurídico además de una intolerable actuación que violentaría doblemente la seguridad jurídica puesto que

significaría volver a tratar un asunto que una instancia superior o que el paso del tiempo han resuelto en algún sentido.

En lo más llamativo, la mencionada sentencia indica que la acción de lesividad es una institución que en materia tributaria ha sido reemplazada por el Recurso de Revisión. Tal declaración es, cuando menos, muy contraria a la realidad. La declaratoria de lesividad como institución jurídica se encuentra prevista como primer cuerpo normativo administrativo en el ERJAFE el cual, como lo indicamos anteriormente, fue emitido casi 27 años de entrar en vigencia el Código Tributario, por lo cual resulta jurídicamente imposible considerar que la declaratoria de lesividad fue reemplazada en materia tributaria por el recurso de revisión. Aún más, el artículo 133 del Código tributario de 1975 solamente previó como recursos al de reposición, ya derogado, apelación, ya derogado, revisión y apelación en materia coactiva, ambos vigentes hasta la actualidad.

En efecto, la existencia del recurso de revisión y de la declaratoria de lesividad son consecuencias claras del autocontrol o la autotutela administrativa, en el sentido que ambas permiten a la Administración velar *prima facie* por la plenitud del alcance de sus actos administrativos, de tal suerte que pueda aquella revocarlos directamente o instar su revocatoria cuando resulten contrarios al ordenamiento. Pero la vigencia de ambos regímenes en la legislación administrativa, y particularmente en la tributaria, no son iguales. El Código Tributario, que data del año 1975, concibió ya al Recurso de Revisión como alternativa de control posterior de los actos administrativos previos y recién para el año 2002 el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo se emite contenido las disposiciones correspondientes al ejercicio de la declaratoria de lesividad, expedición que corresponde con la disposición dada en la Ley de Modernización del año 1993.

Es claro entonces que temporariamente las disposiciones del ERJAFE y por ende la existencia de la lesividad es posterior a la vigencia del Código y del recurso de revisión tributario lo cual exigió, en nuestro criterio, considerar su vigencia a efectos de reorganizar los procedimientos vigentes hasta entonces, en estricto apego de una interpretación sistemática del régimen. Aún más, la existencia del

artículo 11 de la Constitución en su sentido de no poder alegar falta de norma no puede resultar argumento válido para desechar la aplicación de dicho procedimiento en especial considerando que se encuentran en juego derechos fundamentales como el debido proceso y la seguridad jurídica, por lo cual lo correspondiente.

Sin embargo de ello, ésta declaratoria de la sentencia resulta relevante para nuestro estudio y partiremos por considerarla pertinente en cuanto a su declaratoria de que cabe la declaratoria de lesividad en tratándose de aquellos casos en que el SRI no puede revocar sus propios actos. Tal decisión, sin embargo, carece de precisiones que daremos a continuación. L considerarse que ciertamente cabe la lesividad en materia tributaria habrá que establecer en qué casos será eso posible, y es claro que sin duda cabe cuando la Administración no pueda revocar sus actos administrativos previos, siendo éste el meollo de la problemática. Así como también será necesario establecer si perviviendo los dos procedimientos la elección de cuál aplicar responde a un acto de liberalidad del SRI, encontrándonos en la esfera de la actividad discrecional, o responde a determinadas consideraciones que cumplimentadas definen la vigencia de uno de los dos procedimientos. Sobre éste punto volveremos más adelante.

Empezaremos por descartar que no puede entender la interdicción mencionada respecto de los casos previstos en el artículo 145 del Código tributario vigente, toda vez que respecto de ellos o bien el paso del tiempo torna inalterable un pronunciamiento sobre ellos o bien porque han sido resueltos por instancias superiores (jurisdiccionales o administrativas), situaciones que tornan en inalterables las decisiones alcanzadas. Es claro que éstos no pueden ser los casos.

¿Pueden existir otros casos en los que el SRI no puede dejar sin efecto vía revocatoria sus propios actos previos?. Habiendo descartado los casos anteriores se muestra claro que en tratándose de la lesividad no cabe más opción que considerar que tales casos a los que se refiere la sentencia 445-2013 deben ser aquellos en los que la legislación ha impedido su revocatoria de manera directa los cuales encontramos de manera clara descritos en el artículo 97 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y que se replican de

manera idéntica en el COOTAD, esto es, los actos administrativos que gocen de estabilidad jurídica, esto es, que sean favorables al administrado y que sean regulares –que hayan sido expedidos sin incurrir en una causal de nulidad absoluta-.

### **3.- CONCLUSIONES.-**

A la luz de los argumentos expuestos y el resultado de todo el trabajo de investigación y la metodología empleada, consideramos las siguientes conclusiones:

3.1.- La existencia en el ordenamiento de la declaratoria de lesividad escribe en piedra, en nuestro criterio y a la luz de las previsiones constitucionales que hemos mencionado, que la administración no podrá revocar los actos administrativos favorables para el contribuyente, salvando que adolezcan de nulidad absoluta;

3.2.- En el caso de los actos favorables, que no adolezcan de nulidad absoluta, de detectarse algún tipo de error que signifique un perjuicio o lesión al interés público tampoco se sacrifica dicho interés, en dicho caso la Administración detenta la potestad de incitar o promover la revisión del mismo y su eventual revocatoria mediante la declaratoria de lesividad, revisión que será realizada por los órganos jurisdiccionales pertinentes vía impugnación realizada por la autoridad pertinente;

3.3.-La revisión de oficio de parte de la propia administración para revocar, total o parcialmente, un acto administrativo previo asume un carácter especial y, en el mismo sentido garantista de los administrados, podrá ser ejercida para la revocatoria de los actos nulos y de los actos desfavorables, es decir, aquellos que causen gravamen al administrado;

3.4.- La vigencia de la presunción de legitimidad del Acto Administrativo corre, en el caso de los actos favorables regulares, se vuelve un límite de control de discrecionalidad y garantía de la seguridad jurídica, por lo cual la inexistencia de

tal legitimidad deberá ser desechada debidamente fundada y técnicamente validado el grado del vicio que se alega en contra del Acto;

3.5.- De elegirse la revisión de oficio por la Autoridad administrativa sólo se puede considerar válidamente motivada dicha decisión si el inicio del procedimiento está precedido por una declaratoria tal de procedibilidad que al mismo justifique la existencia del error, que el mismo no es de los que pueden considerarse subsanables y la gravedad del mismo así como su relación directa con la decisión originalmente. Dicha declaratoria deberá contener los documentos y sustentos necesarios obrantes en el expediente que permitan entender la pertinente de la revocatoria de oficio de manera indubitable;

4.- En el caso de los actos administrativos emitidos dentro de las devoluciones de IVA siempre que éstas no se adecuen a lo previsto en el artículo 94 del ERJAFE el procedimiento válido para corregir los errores que se pudieran detectar es la declaratoria de lesividad prevista en el artículo 97 del ERJAFE vigente.

#### **4.- PROPUESTA.-**

Con lo anterior, la propuesta conclusiva del presente estudio es la presentación de una reforma legal que optimice el régimen procedimental tributario, siguiendo el esquema seguido por el COOTAD, de regular al mismo tiempo la acción de lesividad y el recurso de revisión, en el siguiente sentido:

Art. 143.- Control posterior de los actos administrativos previos.- Las máximas autoridades de la entidad pública que actúe como sujeto activo de la obligación tributaria central, aduanera y de excepción podrán declarar iniciar, de oficio o a petición de parte, lesivos para el interés público los actos administrativos favorables al administrado y que sean de aquellos considerados legítimos o que contengan vicios convalidables, conforme a la legislación administrativa aplicable, para su posterior impugnación en sede judicial.

La declaratoria de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos tres años desde que se dictó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de los interesados en el mismo. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento, sin que se hubiere declarado la lesividad, se producirá la caducidad del procedimiento. La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse hasta dentro del plazo de tres meses desde declarada la misma.

Iniciado el procedimiento administrativo de lesividad, la máxima autoridad podrá suspender los efectos del acto administrativo objeto del control, cuando su ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación o le cause daños a terceros.

Así mismo, en tratándose de cualquier otro acto administrativo que no responde a las características antes descritas, la máxima autoridad de la institución pública que funge como sujeto activo de la obligación tributaria central, aduanera y de excepción, podrá iniciar de oficio o a insinuación de parte interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o ejecutoriado, un proceso de revisión de los mismos cuando adolezcan de errores de hecho o de derecho conforme con las causales siguientes:

1. Cuando hubieran sido expedidos adoptados o expedidos con evidente error de hecho, el cual aparezca de los documentos que figuren en el mismo expediente o de disposiciones legales expresas;
2. Si, con posterioridad a los actos, aparecieran documentos de valor trascendental, ignorados por la institución al momento de efectuarse o expedirse el acto administrativo, ya sea que hubieran estado o no en poder con administrado. Si al momento de dictarse la resolución el contribuyente hubiera contado con los documentos correspondientes, la Administración procederá, en la resolución que atienda el recurso de revisión, a imponer la sanción correspondiente por contravención;

3. Cuando los documentos que sirvieron de base para dictar tales actos hubieren sido declarados nulos o falsos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. En caso que el acto administrativo hubiere sido realizado o expedido en base a declaraciones falsas y los testigos hayan sido condenados por falso testimonio o perjuicio mediante sentencia ejecutoriada respecto de las declaraciones empleadas en la toma de la decisión constante en el acto objeto del control, y
5. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para adoptar el acto administrativo objeto de la revisión ha mediado delito cometido por los funcionarios o empleados públicos que intervinieron directa o indirectamente en el acto administrativo, siempre que así sea declarado por sentencia ejecutoriada.

## 5.- REFERENCIAS.-

1. Asamblea Constituyente, 20 DEOCTUBRE DE 2008, *CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR*, REGISTRO OFICIAL 449,
2. CÓDIGO TRIBUTARIO, COFDIFICACIÓN AÑO 2005
3. LEY DE MODERNIZACIÓN:
4. ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA
5. CÓOTAD
6. Alessi, R. (1960). *Instituciones de Derecho Administrativo*. Tomo I. Bosch, Casa Editorial.
7. Amatucci, A. (2001). *Tratado De Derecho Tributario*. Tomo II. Editorial Temis S.A.
8. Azula, J. (2010). *Manual De Derecho Procesal, Tomo I*. Editorial Temis S.A.
9. Blamquer, D. (2010). *Derecho Adminsitrativo*, Titant Lo Nlanch.
10. Cassagne, J. (2010). *Derecho Administrativo*, Tomo II. Palestra.
11. Cassagne, J. (2010). *El Acto Administrativo*. Palestra Editores.
12. Comadira, J. (2003). *Derecho Administrativo.Abeledo-Perrot*.
13. Cosculluela, L. (2010). *Manuel De Derecho Administrativo, Parte General*. Civitas
14. De La Rúa, F. (1991). *Teoría General Del Proceso*. Ediciones Depalma.
15. Devis, H. (2009). *Nociones Generales De Derecho Procesal Civil*. Editorial Temis S.A.
16. Folco, C. (2000), *Procedimiento Tributario*. Rubinzal-Culzoni
17. García De Enterría, E. y Fernández T-R. (2001). *Curso De Derecho Administrativo*, Tomo I. Civitas Ediciones, S.L.
18. García De Enterría, E. y Fernández T-R. (2001). *Curso De Derecho Administrativo*, Tomo II. Civitas Ediciones, S.L.
19. González-Varas, S. (2012). *Tratado De Dercho Administrativo*. Civitas.
20. Gordillo, A. (2003). AGUSTIN, *Tratado De Derecho Administrativo*, Tomo 4. Ara Editores
21. Indalecio, J. (2005). *Manual De Derecho Administrativo La Ley*.

22. Muñoz, S. (2011) . *Tratado De Derecho Administrativo Y Derecho Público General*. IUSTE.
23. Parada, R. (2012). *Derecho Administrativo*. Marcial Pons
24. Penagos, G. (2008). *El Acto Administrativo*: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
25. Rodríguez, M. (2004). *El Acto Administrativo Tributario*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
26. Santamaría, J. (2011). *Principios De Derecho Administrativo General*, Tomo II. Iustel.
27. Santos, H. (2000). *Teoría General Del Proceso*. McGraw-Hill.
28. Zavala, J. (2005). *Derecho Administrativo*. Edino 2005
29. Zavala, J. (2007). *Derecho Administrativo*. Edino 2007
30. Consejo Consultivo de Castilla y León, Dictamen 490/2004, recuperado de <http://www.cccyl.es/es/extracto-doctrinal/vi-revision-oficio/cuestiones-generales/8-revision-oficio-declaracion-lesividad>
31. Ponce, M. (1995). *La Nueva Regulación De La Revisión De Oficio* , Universidad De Cádiz, Servicio De Publicaciones, Recuperado De <https://books.google.com.ec/books?hl=es&id=j0GxgZPaliIC&q=30#v=snippet&q=30&f=false>

## **6.- Apéndices.-**

### **5.1.- Apéndices A.-**

- Oficios de Inicio de Sumario e Recurso de Revisión de Oficio Compañías PRODUMAR;
- Oficios de Inicio de Sumario e Recurso de Revisión de Oficio Compañías INDUSTRIAL PESQUERA SANTA PRISCILA.

### **5.1.- Apéndices B.-**

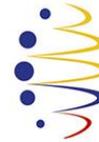
- Recurso No. 445-2013, Dictado por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.



**Presidencia  
de la República  
del Ecuador**



**Plan Nacional**  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



**SENESCYT**  
Secretaría Nacional de Educación Superior,  
Ciencia, Tecnología e Innovación

## **DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN**

Yo, César Gabriel Vásquez González, con C.C: # 0920665627 autor(a) del trabajo de titulación: *“LA APTITUD DE REVISABILIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y SU EJECUCIÓN EN LAS VÍAS PREVISTAS PARA ELLO”* previo a la obtención del grado de **MAGÍSTER EN DERECHO DE EMPRESA** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de graduación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 26 de febrero de 2016

f. \_\_\_\_\_

Nombre: César Gabriel Vásquez González

C.C: 0920665627



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



SENESCYT  
Secretaría Nacional de Educación Superior,  
Ciencia, Tecnología e Innovación

## **REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA**

### **FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE GRADUACIÓN**

<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO:</b>	LA APTITUD DE REVISABILIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y SU EJECUCIÓN EN LAS VÍAS PREVISTAS PARA ELLO.	
<b>AUTOR(ES):</b>	VASQUEZZ GONZÁLEZ CÉSAR GABRIEL	
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES):</b>		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil	
<b>UNIDAD/FACULTAD:</b>	Sistema de Posgrado	
<b>MAESTRÍA/ESPECIALIDAD:</b>	Maestría en Derecho de Empresa	
<b>GRADO OBTENIDO:</b>	Magíster en Derecho de Empresa	
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	37
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	RECURSO DE REVISIÓN, LESIVIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA, DIRECTAMENTE JUSTICIABLES, FALTA DE LEY	
<b>RESUMEN/ABSTRACT</b>	<p>Resulta práctica actual de parte del Servicio de Rentas Internas iniciar de oficio recursos de revisión para corregir errores que se hubieran producido en actos administrativos mediante los cuales se concede la devolución de créditos por el Impuesto al Valor Agregado en el caso de los exportadores de bienes, acciones que, siendo administrativas, afectan de modo directo el acto original favorable y el derecho reconocido en él. El desarrollo del presente estudio pretendió establecer si resultaba correcto el empleo de dicho procedimiento para revocar el acto favorable original. La metodología empleada, que consistió en la revisión de casos previos, el estudio de doctrina especializada en la materia, la valoración del ordenamiento nacional, nos permitió arribar a las conclusiones que al final del trabajo nos permitimos mencionar y establecer que el actuar administrativo mencionado, esto es, el optar por el recurso de revisión en lugar de la declaratoria de lesividad atenta contra derechos fundamentales de los contribuyentes, en particular el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica. A lo largo del estudio, exponemos con un elevado nivel de claridad, a nuestro entender, los conceptos que la doctrina especializada, aunque principalmente extranjera, ha considerado sobre la materia. El poco desarrollo doctrinario y en especial en la materia mencionada no permitió recurrir con prestanda a fuentes nacionales. La conclusión alcanzada, creemos, es conforme con una interpretación constitucional propia del cariz de nuestra constitucional: garantista de los derechos de los administrativos y, en definitiva, del interés general que persigue proteger la función administrativa.</p>	
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b>	<b>E-mail:</b>
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):</b>	<b>Nombre:</b> Peralta Moarry Salma Pierina	
	<b>Teléfono:</b> 0985979088	
	<b>E-mail:</b> maestriaderechodempresas@gmail.com	

<b>SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA</b>	
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>	
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>	