



UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA INDOAMÉRICA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS POLÍTICAS
MAESTRÍA PROFESIONAL EN DERECHO, MENCIÓN DERECHO
CONSTITUCIONAL

TEMA:

**LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN EMITIDAS POR EL SRI EN LA
ZONAL 3, ECUADOR, FRENTE AL PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN, A LA
LUZ DE LA SENTENCIA N° 1158/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

Trabajo de investigación previo a la obtención del título de Magister en Derecho Constitucional. Modalidad: Virtual.

Autora: Ab. Cevallos Sánchez María Augusta

Tutor: Ab. Wilson del Salto, Mg.

AMBATO - ECUADOR

2024

**AUTORIZACIÓN POR PARTE DEL AUTOR PARA LA CONSULTA,
REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL, Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL
TRABAJO DE TÍTULACIÓN**

Yo, María Augusta Cevallos Sánchez declaro ser la autora del Trabajo de Investigación con el nombre “LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN EMITIDAS POR EL SRI EN LA ZONAL 3, ECUADOR, FRENTE AL PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN, A LA LUZ DE LA SENTENCIA N° 1158/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL”, como requisito para optar al grado de Magister en Derecho Constitucional y autorizo al Sistema de Bibliotecas de la Universidad Tecnológica Indoamérica, para que con fines netamente académicos divulgue esta obra a través del Repositorio Digital Institucional (RDI-UTI).

Los usuarios del RDI-UTI podrán consultar el contenido de este trabajo en las redes de información del país y del exterior, con las cuales la Universidad tenga convenios. La Universidad Tecnológica Indoamérica no se hace responsable por el plagio o copia del contenido parcial o total de este trabajo.

Del mismo modo, acepto que los Derechos de Autor, Morales y Patrimoniales, sobre esta obra, serán compartidos entre mi persona y la Universidad Tecnológica Indoamérica, y que no tramitaré la publicación de esta obra en ningún otro medio, sin autorización expresa de la misma. En caso de que exista el potencial de generación de beneficios económicos o patentes, producto de este trabajo, acepto que se deberán firmar convenios específicos adicionales, donde se acuerden los términos de adjudicación de dichos beneficios.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Ambato, a los 6 días del mes de noviembre de 2024, firmo conforme:

Autora: María Augusta Cevallos

Firma:

Número de Cédula:1803340700, Dirección: Cevallos. Barrio Nuevos Horizontes. Sector la Florida, Correo Electrónico: maguscs@hotmail.com, Teléfono: 0984512661

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi calidad de Tutor del Trabajo de Titulación “LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN EMITIDAS POR EL SRI EN LA ZONAL 3, ECUADOR, FRENTE AL PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN, A LA LUZ DE LA SENTENCIA N° 1158/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.” presentado por María Augusta Cevallos Sánchez, para optar por el Título Magister en Derecho Constitucional.

CERTIFICO

Que dicho trabajo de investigación ha sido revisado en todas sus partes y considero que reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del Tribunal Examinador que se designe.

Ambato, 8 de noviembre del 2024

Ab. Wilson del Salto, Mg.

C.I. 0201751567

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD

Quien suscribe, declaro que los contenidos y los resultados obtenidos en el presente trabajo de investigación, como requerimiento previo para la obtención del Título de Magister en Derecho Constitucional, son absolutamente originales, auténticos y personales y de exclusiva responsabilidad legal y académica del autor

Ambato, 8 de noviembre del 2024

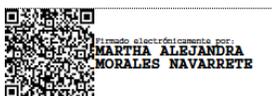
María Augusta Cevallos Sánchez

CI 1803340700

APROBACIÓN TRIBUNAL

El trabajo de Titulación, ha sido revisado, aprobado y autorizada su impresión y empastado, sobre el Tema: “LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN EMITIDAS POR EL SRI EN LA ZONAL 3, ECUADOR, FRENTE AL PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN, A LA LUZ DE LA SENTENCIA N° 1158/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.”, previo a la obtención del Título de Magister en Derecho Constitucional, reúne los requisitos de fondo y forma para que el estudiante pueda presentarse a la sustentación del trabajo de titulación.

Ambato, 8 de noviembre del 2024



Ab. Martha Alejandra Morales Navarrete, Mg.

PRESIDENTA DEL TRIBUNAL

Ab. Erika Cristina García Erazo

EXAMINADORA

Ab. Wilson del Salto, Mg.

DIRECTOR

DEDICATORIA

Con mucho amor a Mario Rodrigo López, te fuiste muy pronto.

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento a la Universidad Indoamericana y los maestros que con su profesionalidad han sabido guiarme en este proceso de crecimiento académico que me ayudará a desarrollar mis habilidades con mayor eficacia en mi profesión como abogada; así como también hago extensivo mi agradecimiento al Servicio de Rentas Internas mi lugar de trabajo que me ha permitido analizar y comprender muchos temas en el ámbito tributario.

Agradezco de manera especial a todos quienes han creído en mí, durante este largo proceso, familia, amigos, compañeros que han aportado en mi crecimiento profesional.

RESUMEN EJECUTIVO

TEMA: LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN EMITIDAS POR EL SRI EN LA ZONAL 3, ECUADOR, FRENTE AL PRINCIPIO DE MOTIVACIÓN, A LA LUZ DE LA SENTENCIA N° 1158/21 DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

AUTOR: María Augusta Cevallos Sánchez

TUTOR: Abg. Wilson del Salto, Mg

Este trabajo trata sobre el análisis de la garantía de motivación y los posibles vicios que se pueden identificar, misma que ha sido desarrollada en base a la Sentencia No. 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador, que realiza una sistematización de la jurisprudencia emitida por la propia Corte a lo largo de los años sobre este tema, alejándose diametralmente del denominado *test* que venía siendo empleado hasta el año 2021 y que solo consideraba parámetros puntuales – comprensibilidad, lógica y razonabilidad – para la fiscalización de esta garantía, sin atender al sentido mismo de la argumentación que es indispensable para el cabal entendimiento de la decisión emitida por los órganos judiciales y también siendo indispensable que sea considerada en los actos emitidos en sede administrativa, pues como la propia Corte lo ha señalado el cumplimiento de las pautas sobre la motivación debe ser atendida por aquellas instituciones que forman parte de la Función Ejecutiva y que se pronuncian sobre derechos y obligaciones de los administrados, ya que la comprensión de las decisiones y su estructura permite que exista un acceso adecuado al derecho a la defensa. El objetivo general del estudio fue analizar si las actas de determinación cumplen con el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación observado el criterio rector y si existen vicios que se encasillen en la inexistencia, insuficiencia o apariencia motivacional, mismos que fueron analizados por la Corte en la sentencia de referencia.

DESCRIPTORES: Acto Administrativo, Acta de Determinación, Liquidación de Pago, Motivación, Inexistencia Motivacional, Insuficiencia Motivacional, Apariencia Motivacional.

UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA INDOAMÉRICA

POSGRADOS

Master's Degree in Law with major in Constitutional Law

AUTHOR: CEVALLOS SANCHEZ MARIA AUGUSTA

TUTOR: MG. DEL SALTO PAZMIÑO WILSON

ABSTRACT

THE DETERMINATION ACTS ISSUED BY THE SRI IN ZONAL 3, ECUADOR, IN LIGHT OF THE PRINCIPLE OF MOTIVATION, ACCORDING TO CONSTITUTIONAL COURT RULING NO. 1158/21

This work analyzes the guarantee of motivation and the potential defects that can be identified, based on Ruling No. 1158-17-EP/21 issued by the Constitutional Court of Ecuador. This ruling systematizes the jurisprudence issued by the Court over the years, departing significantly from the so-called test used until 2021. The previous test only considered specific parameters—comprehensibility, logic, and reasonableness—for assessing this guarantee, without addressing the core of the argumentation, which is essential for a complete understanding of the decisions issued by judicial bodies. Moreover, it is equally vital that this standard be applied to administrative acts, as the Court itself has stated that compliance with motivation guidelines must be observed by institutions that form part of the Executive Branch and that rule on the rights and obligations of citizens because understanding decisions and their structure enables proper access to the right to defense. The main aim of this study was to analyze whether the determination acts comply with the right to due process in the context of the guarantee of motivation, considering the guiding criteria and whether there are defects that may fall into the categories of non-existence, insufficiency, or apparent motivation, all of which were examined by the Court in the referenced ruling.

KEYWORDS: administrative act, apparent motivation, determination act,



INDICE DE CONTENIDO

TEMA	i
AUTORIZACIÓN POR PARTE DEL AUTOR PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL, Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TRABAJO DE TÍTULACIÓN ..	ii
APROBACIÓN DEL TUTOR.....	iii
DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD	iv
APROBACIÓN TRIBUNAL.....	v
DEDICATORIA	vi
AGRADECIMIENTO.....	vii
RESUMEN EJECUTIVO	viii
INDICE	1
ÍNDICE DE IMÁGENES	3
INTRODUCCION	4
Planteamiento del problema.....	5
Objetivo central.....	6
Objetivos específicos	6
Justificación.....	6
Estado del Arte.....	8
Palabras claves y/o conceptos nucleares:	10
Metodología	14
CAPÍTULO I.....	16
MARCO TEÓRICO.....	16
La Administración Tributaria.....	16
Facultad determinadora de la Administración Tributaria.....	17
Actos administrativos en los Procesos de Determinación Tributaria.....	18
Actas de Determinación	20
Liquidación de Pago.....	22
La motivación.....	23
Motivación de los actos administrativos tributarios.....	25
CAPÍTULO II	32
Temática a ser abordada.....	32
Puntualizaciones metodológicas	32
Antecedentes del caso concreto.....	33

Decisiones de primera y segunda instancia.....	35
Caso N° 227-12-SEP-CC	39
Caso N° 076-13-SEP-CC	39
Caso N° 274-13-EP/19	39
Caso N° 227-12-SEP-CC	40
Caso No. 1442-13-EP/20.....	40
Procedimiento ante la Corte Constitucional del Ecuador.....	41
Problemas jurídicos planteados por la Corte Constitucional.....	42
Argumentos centrales de la Corte Constitucional en relación al derecho objeto de análisis	44
Parámetro de la Razonabilidad.....	45
Parámetro de la Lógica.....	45
Parámetro de la Comprensibilidad	45
Pautas para examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación	46
Criterio rector	46
Enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron.	47
Enunciar los hechos del caso.....	47
Explicar la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes del hecho.....	48
Vicios motivacionales	48
Inexistencia	49
Insuficiencia	49
Apariencia	49
Medidas de reparación dispuestas por la Corte Constitucional.....	51
Análisis crítico a la sentencia constitucional.....	53
A. Importancia del caso en relación al estudio constitucional ecuatoriano.-	53
B. Apreciación crítica de los argumentos expuestos por la Corte Constitucional.-	54
C. Métodos de interpretación.-.....	55
D. Propuesta personal de solución del caso.-.....	56
CONCLUSIONES	59
RECOMENDACIONES	60
Bibliografía	61

ÍNDICE DE IMÁGENES

Imagen 1	35
Imagen 2	37

INTRODUCCION

La motivación es una de las garantías constitucionales del debido proceso sobre las cuales más se ha discutido a lo largo de los años, puesto que la misma es la base para el desarrollo de otras, principalmente el derecho a la defensa, que involucra el conocimiento de los hechos y las normas que permitieron llegar a la decisión que se comunica. En función de la relevancia del tema, es que la Corte Constitucional decide sistematizar la jurisprudencia para que se tenga claridad sobre esta garantía, lo cual genera seguridad jurídica, al tener claros los conceptos que se deben utilizar para construir una argumentación mínima requerida.

Las pautas que se han emitido en la sentencia N° 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador, son el punto de partida para una adecuada fiscalización del tema, puesto que analizan desde la perspectiva argumentativa a la motivación, apartándose del denominado “*test*” de motivación, el cual por el tiempo y la forma en que fue emitido ya no cumplía con los requerimientos de esta época.

El establecer por parte de la Alta Corte las pautas para evidenciar los vicios en la motivación, implica que los juzgadores ya no deben aplicar una lista de requisitos (razonabilidad, lógica y comprensibilidad), sino que deben realizar un ejercicio intelectual en donde se conjugan los hechos con las normas aplicables para establecer conclusiones, limitando además las subjetividades que la aplicación de un listado podría acarrear.

Tan trascendental el tema, que la Corte establece como parte de su decisión la obligatoriedad de aplicarlo además en el ámbito administrativo, en donde también se discuten derechos y obligaciones, a fin de que no exista discrecionalidad en las conclusiones que se emiten, sino que haya una adecuada argumentación sobre cada tema discutido y que los administrados puedan ejercer un adecuado derecho a la defensa.

Planteamiento del problema

Motivar no implica una simple enunciación de normas que pueden o no ser parte del problema que se ha planteado en un acto administrativo en general, ahora tratándose de uno en materia tributaria, tiene una mayor importancia, pues corresponde al ejercicio intelectual que permite una explicación adecuada en palabras sencillas sobre la obligación que se está determinando, con esta consideración podemos estar frente a varios vicios que pueden detectarse en los actos, mismos que la Corte los ha definido en forma taxativa a fin de que el administrador de justicia pueda verificar si existe o no, hay que tomar en consideración además que no toda falencia en el tema motivacional puede ser considerado como una nulidad, puesto que la sola inconformidad con la decisión no se configura como un vicio motivacional, sino que es indispensable que exista indefensión que es aspecto determinante al caso para que se configure el vicio.

Este trabajo está enfocado a realizar un análisis respecto de si las actas de determinación emitidas por la Dirección Zonal 3 (Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo y Pastaza de Ecuador) del Servicio de Rentas Internas estarían vulnerando el principio de motivación como requisito indispensable a cumplir, esto con la finalidad de valorar si las pautas emitidas por la Corte Constitucional en la sentencia en referencia han sido consideradas y si es que en sede judicial han existido pronunciamientos por parte de los administradores de justicia en relación a vicios motivacionales que puedan ser observados; por tal razón, se plantea el siguiente problema jurídico:

¿Las actas de determinación emitidas por el SRI en la zona 3, conformada por las provincias de Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo y Pastaza en Ecuador, podrían estar vulnerando el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, que es una responsabilidad administrativa que se debe cumplir, a tono con lo establecido por la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional de Ecuador?

Objetivo central

Analizar si las actas de determinación cumplen con el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación establecida en la Constitución de la República del Ecuador a la luz de la sentencia 1158-17-EP/21 que establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía.

Objetivos específicos

1. Revisar casuísticamente el comportamiento de la motivación como garantía del debido proceso a cargo del SRI, en virtud de su facultad determinadora en materia tributaria, a través de las actas de determinación emitidas por dicha entidad en la zona 3, de Ecuador.
2. Analizar si las pautas trazadas por la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador en cuanto al derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, pueden ser aplicadas en la emisión de las actas de determinación tributaria.

Justificación

El Servicio de Rentas Internas ejerce entre otras, la facultad determinadora mediante procedimientos regulados, con la finalidad de establecer el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo a través de un acto administrativo, ya sea en un acta de determinación o una liquidación de pago, cuando el sujeto pasivo no ha declarado la totalidad de sus ingresos o cuando ha incluido gastos que no son deducibles conforme la normativa tributaria.

Cuando se inicia un proceso de determinación de impuestos y el sujeto pasivo no ha justificado las diferencias identificadas por el SRI en el plazo asignado, la Administración Tributaria procede a determinar la obligación fiscal. Esto incluye el cálculo del impuesto a pagar, así como los intereses, las multas y recargos que legalmente debe imponer como castigo al contribuyente. Finalmente, emite el acto administrativo que determina la

obligación tributaria, el cual debe estar debidamente motivado conforme lo dispone la Constitución de la República del Ecuador.

La motivación ha sido objeto de varios análisis tanto doctrinarios como judiciales, pues corresponde a uno de los requisitos indispensables que debe contener las actuaciones de los poderes públicos, en especial de aquellos en los que se ve inmerso el análisis de obligaciones de dar, tan importante este requisito que la propia Corte Constitucional en función de varios fallos que se han emitido y sobre las consideraciones de cada caso emitió criterios sobre la motivación y sus vicios.

En el caso de la Administración Tributaria – SRI – es indispensable evidenciar si los actos administrativos emitidos cumplen con este requerimiento, ya que el cabal cumplimiento del mismo garantiza la efectividad del acto y el cumplimiento del debido proceso en cada una de las actuaciones realizadas.

Bajo este criterio en los años comprendidos entre el 2020 y 2022, se ha evidenciado procesos constitucionales que hacen referencia a la motivación de actos, señalando que existen violaciones a este principio, aduciendo que esta falencia de alguna forma angustió el derecho a la defensa y que por tanto se acude a un Juez Constitucional para que se tutele el debido proceso en la arista del derecho a la defensa.

El análisis de la motivación que se desarrollará permitirá evidenciar cual es el alcance de la motivación que ha sido desarrollado por la Corte Constitucional en su sentencia 1158/21 y establecer los parámetros que deben ser considerados para que se garantice los derechos de los administrados, al momento de emitir un acto administrativo de determinación tributaria.

Social.- Mediante este tema de investigación se realizará un análisis sobre la motivación de los actos administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas Zonal 3, considerando las pautas que han sido expuestas por la Corte Constitucional, para evidenciar si de alguna manera se configura uno de los vicios motivacionales que han sido establecidos

en la sentencia 1158/21 y como estos afectarían la validez del acto y por ende los derechos de los contribuyentes.

Académico.- A través de esta investigación se dará a conocer a los estudiantes e investigadores la importancia de la motivación en los actos administrativos de determinación tributaria, además de realizar un análisis de los principales vicios que han sido detectados por parte de la Corte Constitucional, dado que, al ser un tema totalmente nuevo respecto a los nuevos parámetros de la motivación, no existe una investigación sobre el alcance de dichos parámetros en la motivación de actos administrativos tributarios.

Jurídico.- En base a la investigación realizada se resaltarán las consecuencias jurídicas que implican la vulneración del principio de motivación en los actos que han sido emitidos por la Administración Tributaria, puesto que el conocimiento específico de los hechos y las normas tanto jurídicas como técnicas que se relacionan con la determinación de una obligación tributaria son relevantes para un adecuado ejercicio del derecho a la defensa.

Estado del Arte

De la breve revisión bibliográfica se ha podido identificar a los siguientes autores, quienes con sus aportes teóricos guiarán la investigación:

Vergara (2023), establece: Los actos emitidos por la Autoridad siempre deben estar fundamentados, la falta de este requisito no puede ser subsanado en etapas posteriores y es que cuando la Administración se aparta del propósito establecido, los jueces pueden controlar sus actuaciones. En conclusión, se pueden anular los efectos de la actuación cuando se aleja del propósito de la norma.

Torres y otros (2021), menciona que motivar un acto se refiere a realizar el análisis de todos los hechos y normas jurídicas en las que la administración pública basa su decisión, hechos que deben ser obtenidos en un procedimiento administrativo que se desarrolló siguiendo las normas del debido proceso y legítima defensa, que deben expuestos y citados en el acto administrativo.

En este artículo se establece la importancia que tiene la motivación de los actos, pues la revisión de este requisito permite evitar la arbitrariedad en la toma de decisiones por parte de la autoridad pública y se debe considerar además que la falta de motivación incide directamente en la validez de los actos al violentar el requisito establecido en el artículo 76, numeral 7, literal 1.

Patiño (2003) señala que la administración tributaria constituye una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes. (Patiño Ledesma, 2003. Pág. 50)

Ramón (2023), nos habla sobre la necesidad de que los actos sean motivados, a fin de que los mismos no sean considerados nulos, estableciendo bajo esta premisa la relevancia de los criterios emitidos por la Corte Constitucional y la obligatoriedad que los servidores públicos tienen de aplicarlos en las decisiones emitidas. (Ramón Yanchatipan, 2023. Pág. 1)

Morales (2008), indica que, la motivación es un tema de gran importancia y que se encuentra en pleno fortalecimiento con el afán de crear cultura tributaria, este es un tema esencial ya que muchas veces no se aplican los principios del derecho y se irrespetan derechos fundamentales por ausencia de motivación. Analiza si la motivación constituye un elemento de fondo o de forma de estos actos. Se demostró que en el ordenamiento jurídico del Ecuador existen algunas falencias que deben ser corregidas para que se emitan actos administrativos con el respeto de los derechos fundamentales de las personas.

Castro (2009), señala que no queda duda que la interpretación constitucional corresponde al marco de principios que regulan la defensa de las personas, el respeto y tutela de derechos e intereses debe basarse en la aplicación constitucional que el poder público está obligado (págs. 138-149).

Santana (2023), se analiza en este trabajo la motivación como garantía del debido proceso, se centra en establecer el alcance y estándar de suficiencia como ejes temáticos que fueron el fundamento por las cuales la Corte Constitucional se alejó del *Test* de Motivación

que data del año 2012 para dar cabida a nuevas pautas para evaluar la vulneración del debido proceso.

Troya (2014), a través de su obra ha ido desarrollando la doctrina, la jurisprudencia, la evolución de las normas y la relación que pudieran tener con los principios generales que rigen el derecho tributario, incluye el análisis de las figuras principales que rigen esta rama del derecho.

Corte Constitucional (2021), realizó un análisis de la jurisprudencia emitida en torno a la motivación, en la misma se aleja del *test* que se venía empleando años atrás y ha emitido pautas que permiten identificar si existe una vulneración a esta garantía contenida en el artículo 76.7.1 de la Constitución. (Sentencia N°1158-17-EP/21 Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

La Corte Nacional de Justicia (2023) dentro del caso N° 17510-2020-00230, ha señalado que motivación es un ejercicio intelectual que consiste en confrontar las normas con los hechos para sustentar la decisión a la cual se arriba por parte del administrador de justicia. (Sentencia Proceso N° 17510-2020-00230, 2023).

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, ha señalado en la sentencia emitida en el caso N° 17502-2011-0095 que la motivación es una obligación de las autoridades públicas, ya que permite el ejercicio del derecho a la defensa de los ciudadanos. Esta acción impide que los ciudadanos sean sorprendidos o que obtengan resultados imprevisibles. (Sentencia Caso N° 17502-2011-0095 , 2023).

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, (2021), ha establecido que la determinación es una facultad que se encuentra incluida desde el origen de la normativa tributaria y que busca establecer la configuración del tributo. (Sentencia Caso N° 17510-2019-00456, 2021)

Palabras claves y/o conceptos nucleares:

Los conceptos nucleares dentro de mi investigación se relacionan con:

Acto Administrativo: Consisten en disposiciones unilaterales, normalmente de naturaleza singular, dictadas por parte de la Administración en ejercicio de una potestad administrativa con el objetivo de aplicar disposiciones generales a casos concretos, careciendo por este motivo de vigencia indefinida, ya que se agotan con su producción y ejecución en cada supuesto de hecho específico. Álvarez García, V., & Arias Aparicio, M. F. (2020).

Acta de Determinación: Para Mejía (2012), es aquel acto administrativo que contiene el resultado definitivo del proceso de verificación realizado por la administración tributaria, sobre la base de las cuentas y declaraciones tributarias de un contribuyente.

Liquidación de Pago: Mejía (2012) dice que se trata de un acto administrativo a través del cual la administración tributaria notifica a los contribuyentes sobre las diferencias en firme que se haya detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias a favor del fisco.

Motivación: Declaratoria de las circunstancias de hecho y derecho que han inducido a la emisión del acto. Está contenido dentro de los que usualmente se denominan los “considerandos”. La constituyen, por tanto, los “presupuestos” o “razones” del acto. Es la fundamentación fáctica y jurídica de él, con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión. Roberto Dromi (Derecho Administrativo 2006).

Inexistencia Motivacional: Cuando una decisión carece totalmente de fundamentación normativa y de fundamentación fáctica. Corte Constitucional del Ecuador Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Insuficiencia Motivacional: Cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente porque no cumple el correspondiente estándar de suficiencia. Corte Constitucional del Ecuador Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Apariencia Motivacional: Es cuando a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa y fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad,

inexistente o insuficiente porque está afectada por algún vicio motivacional. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Incoherencia: Cuando se verifica una contradicción entre los enunciados que la componen o bien una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Inatinencia: Cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no tienen que ver con el punto controvertido, no guardan relación semántica en general con la conclusión final. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Incongruencia: Cuando no se ha contestado algún argumento relevante de las partes o bien no se ha contestado alguna cuestión que el sistema jurídico impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos conectados con cierto tipo de decisiones. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Incomprensibilidad: Cuando un fragmento del texto en que se contiene la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica de toda argumentación jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional de derecho, para un ciudadano o ciudadana. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia 1158-17-EP/21 (2021).

Normativa jurídica

Para el desarrollo del presente trabajo, se utilizará la siguiente normativa:

La Constitución de la República del Ecuador (2008) que establece dentro de las garantías del debido proceso a la motivación como un requisito esencial, es así que, en su artículo 76 numeral 7 literal l) señala:

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.

Se abordará el Código Tributario que en su artículo 30.1 habla sobre los derechos de los contribuyentes y en su numeral 11 establece el derecho a impugnar los actos de la administración tributaria en los que se considere afectado, de acuerdo con lo establecido en el presente código, y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la administración tributaria.

Así mismo se analizará el artículo 100 del Código Orgánico Administrativo que básicamente señala los requisitos de la motivación de los actos administrativos.

Se revisará la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (1999) en el artículo 2.2. que establece cuales son las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria como ente de control de tributos, señalando: 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.

Con esta facultad es que en los demás cuerpos normativos se instrumenta la forma en la cual se debe establecer la cuantía del tributo que le corresponde.

En el Código Tributario en el artículo 68 y siguientes establece a mayor detalle la facultad de la Administración para determinar en forma técnica los tributos, en relación con la realidad de las transacciones que se han desarrollado en un determinado periodo, tomando en consideración la información propia y de terceros que ha sido proporcionada por diferentes medios.

En el Capítulo VII de la Ley de Régimen Tributario interno, se establece la Determinación del Impuesto (artículos del 22 al 35) en donde se desarrollan varias normas sobre las formas de determinación y cómo se puede llegar a establecer la cuantía del tributo que sea la adecuada conforme la realidad de las transacciones que se han verificado.

Así mismo en el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en el Título II refiere a la Determinación por parte de la Administración Tributaria artículos 258 al 278, se instrumenta de una manera más detallada el tema de la determinación directa, presuntiva y complementaria, formas en las que la norma permite se determine el tributo a fin de racionalizar la base imponible.

En los artículos 107 A, 107B y 107C, consta la base legal que se emplea para la comunicación de diferencias y posterior liquidación de pago, considerando que este en sí es un proceso de determinación, sino que menos intensivo, en donde se analizan cuentas específicas en las cuales se ha detectado alguna diferencia que afecta al impuesto causado y por ende al pago de los tributos.

Para hablar del tema de motivación la Corte Constitucional ha emitido la sentencia N° 1158-17-EP/21 en donde realiza un análisis para apartarse del *test* de motivación que se venía aplicando, para emitir pautas sobre la motivación y los posibles vicios que pueden evidenciarse en las decisiones judiciales y que es aplicable también al ámbito administrativo del cual es parte la administración pública.

Metodología

Las fuentes de información con las que he contado para desarrollar esta investigación son de tipo bibliográfico las mismas que se encuentran en mi biblioteca particular, la biblioteca de la Universidad Tecnológica Indoamérica, y otras instituciones; apoyada de repositorios digitales, revistas indexadas y casos que se ventilan en los diferentes órganos jurisdiccionales.

El desarrollo del presente trabajo se basó en la utilización de la investigación documental física y virtual aplicando la metodología cualitativa considerando que se realizará el análisis minucioso del Caso N.º 1158-17-EP; Sentencia N.º 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador, a fin de evaluar si las pautas motivacionales están siendo consideradas para la emisión de actos administrativos en materia tributaria, con lo cual se estaría garantizando el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación así como el derecho a la defensa de los administrados por parte del Servicio de Rentas Internas Zonal 3.

Método analítico crítico: Por medio de este método se procede a descomponer un todo en sus elementos básicos, por tanto, va de lo general a lo específico así, se investigará la implicación que produce la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional Ecuatoriana materia de este trabajo de investigación, descomponiendo sus elementos

esenciales en la emisión de actos administrativos de la naturaleza tributaria emitidos por la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas.

Método de análisis de casos: Proceso de conocimiento que se inicia por la identificación de un caso relevante vinculado con una contrariedad jurídica de la situación ecuatoriana e identificaremos la violación y vulneración de los derechos establecidos en nuestra Constitución de manera que se establece la relación causa efecto entre los elementos que componen el objeto de investigación, tan trascendental el tema en estudio por cuanto es obligación del Estado el garantizar el derecho a la defensa en todos los actos que sean emitidos por el poder ejecutivo; para lo cual, se ha escogido la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador que establece los nuevos parámetros del *test* de motivación y que deberían ser aplicados en la emisión de los actos administrativos tributarios.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

La Administración Tributaria

Patiño (2003), señala que la administración tributaria está compuesta de órganos y funciones que tienen como atribución competencias o facultades para actuar en las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes. En función de este concepto tenemos que la Administración Tributaria en el Ecuador – SRI – institución creada a través de la Ley 41-1999, es una entidad a la cual se le ha revestido de diversas facultades con la finalidad de verificar los tributos que deben ser cancelados por todos los ecuatorianos, considerando que es un deber consagrado en la Constitución el pago de impuestos para contribuir con el desarrollo del Estado.

A lo largo de los años se ha instituido una cultura tributaria que permite que el pago de tributos sea de manera voluntaria y conforme a los resultados que los registros contables arrojan, sin embargo, hay ciertos sectores de la economía que aún precisan de control, con la finalidad de que se verifique la realidad de cada transacción, lo cual se logra con el despliegue del aparataje estatal a través de sus funcionarios a fin de que realicen un análisis técnico que confirma si los impuestos pagados en un determinado periodo son los que corresponde, en este análisis se observa como primer elemento los temas contables que involucran a cada transacción.

Como un ente que forma parte de la función ejecutiva del Estado el Servicio de Rentas Internas está llamado a cumplir y hacer cumplir las normas constitucionales y demás de menor jerarquía que son aplicables a cada caso que sea analizado.

Facultad determinadora de la Administración Tributaria

Para Troya (2014), la determinación de una obligación tributaria es una operación encaminada a establecer el importe del impuesto, podría ser simple o compleja dependiendo del tributo. (pág. 251)

Dentro de las atribuciones que por Ley han sido conferidas a la Administración, está la determinadora, que está encaminada a establecer el sujeto pasivo u obligado, el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. Conforme lo establece el artículo 68 del Código Tributario esta acción corresponde al acto o conjunto de actos que realiza el sujeto activo del tributo para evidenciar que la existencia de los elementos del tributo y que además estos guarden relación con principios técnicos – contabilidad – y con las normas tributarias que contienen hechos específicos que deben ser observados en el registro de cada una de las transacciones que dan lugar a los resultados de cada periodo.

Para Costa (1996), la determinación es una fase insuprimible, sea accionada por parte de la autoridad tributaria o por el propio contribuyente conforme las reglas establecidas en la ley de la materia (pág. 355 y ss.).

De lo dicho, se concluye que la aplicación de estos procesos conlleva el análisis de todos los elementos que se relacionan con el ciclo económico, es decir con la trazabilidad de las transacciones que están siendo objeto de análisis, puesto que la determinación revisa el documento fuente, el registro contable, la implicación contable y la norma tributaria que lo sustenta, sin que ninguno de estos elementos pueda ser obviado, pues cada uno permite identificar la realidad de la transacción y su estructura frente a los resultados contables que esta arroja, tan importante este tema que los órganos de justicia del país han realizado varios análisis sobre el tema de la determinación y su proceso.

Se puede señalar que al ser un proceso reglado, se debe considerar que la Administración cuenta con un tiempo específico para ejercerla, puesto que el hecho de que no exista un límite temporal, atentaría contra la seguridad jurídica, ya que el administrado no puede mantener eternamente la documentación de soporte, sea esta física o digital, es así que con las últimas reformas que se han considerado al Código Tributario, se ha establecido como

tiempo para que la Administración ejerza su facultad determinadora 4 años limite, es decir que esta facultad puede ejercerse en cualquier momento luego de presentada la declaración hasta 4 años después, cabe destacar que existen excepciones que contempla la misma norma para la aplicación de la caducidad extendida – 6 años – sin embargo el análisis y la configuración amerita un análisis diferente.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el caso N° 17510-2019-00456, en su sentencia emitida el 16 de julio de 2021, sobre la determinación ha señalado:

(...) Siguiendo las enseñanzas del maestro Carlos María Giuliani Fonrouge, y como aproximación al tema, podemos considerar que, cuando la ley describe la obligación tributaria la ata a la verificación de ciertos hechos, los cuales, al ser abstractos, impersonales e indeterminados, requieren concretarse al caso puntual, lo cual se logra a través de la determinación; único acto que permite conocer el efectivo surgimiento de la obligación y su cuantía (...)

Conforme la doctrina, la ley y los análisis jurídicos que se han realizado a lo largo del tiempo se concluye que la facultad determinadora tiene como finalidad la verificación de hechos a fin de que se establezca la veracidad de las transacciones que se han informado y por ende los tributos que estas generan y su pago adecuado.

Actos administrativos en los Procesos de Determinación Tributaria.

Conforme ya ha sido establecido existe norma específica que regula el procedimiento de determinación, sin embargo, de los procesos que realiza la administración, se ha evidenciado que existen dos clases de actos administrativos, a saber: a. Actas de Determinación; y, b. Liquidaciones de Pago, mismas que nacen del mismo concepto – determinación – sin embargo, por su forma, alcance y procedimiento tienen particularidades que deben ser analizadas para entender el proceder del sujeto activo del tributo.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha sobre la determinación en su sentencia N° 17510-2019-00456, cita a Troya, José Vicente para señalar que el proceso de

determinación debe sujetarse a disposiciones legales que garanticen la defensa del administrado como parte del debido proceso.

Para profundizar en los dos tipos de actos administrativos que emite la Administración Tributaria, es necesario comprender qué son los actos administrativos; para ello, García de Enterría, y Fernández (2011) mencionan que los actos administrativos son:

(...) todo acto jurídico dictado unilateralmente por la Administración y sometido a Derecho Administrativo distinto del reglamento, este debe ir destinado a la creación, modificación, o extinción de una relación jurídica o a la declaración o negación de un derecho, que produzca efectos externos. (p. 569)

Por su parte, el Código Tributario establece:

Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley. (Art. 81).

El Art. 82 de la norma en referencia determina que 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. (...).

De igual forma, la norma *ibidem* estipula que son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala. (Art. 83).

Asimismo, el Art. 84 del mismo cuerpo legal dispone 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.

Mientras que, el Código Orgánico Administrativo establece que:

Acto administrativo es la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa. Se expedirá por cualquier medio documental, físico o digital y quedará constancia en el expediente administrativo. (Art. 98).

De lo dicho anteriormente los actos administrativos producen efectos jurídicos individuales o generales de forma directa a los contribuyentes, en este sentido, Bocanegra (2005), respecto de la validez del acto administrativo manifiesta que:

El propio Ordenamiento puede determinar con detalle cuál debe ser el contenido concreto de la declaración administrativa, pero también si se ha de producir o no y cuándo, al margen, por supuesto, además, de que el criterio para determinar la validez de un acto administrativo no consiste en comprobar si se ajusta o no a la voluntad del sujeto que actúa sino en verificar si es conforme o no con el Ordenamiento jurídico. (p. 44-45)

De lo expuesto, se puede aseverar que la ejecutoriedad de los actos administrativos no es un principio, sino un privilegio que tiene límites y excepciones. En otras palabras, se refiere a la capacidad de la Administración Tributaria para ejecutar materialmente los efectos de sus actos, incluso contra la voluntad de los administrados.

La presunción de legitimidad y ejecutoriedad, establecida en el artículo 82 del Código Tributario, otorga a la Administración Tributaria una posición privilegiada frente al contribuyente, ya que le permite actuar con ventaja y puede generar una desigualdad evidente; pues, esta presunción implica que los actos administrativos tributarios se consideran válidos y ejecutivos desde que están firmes o ejecutoriados; sin embargo, esta validez implica también que dichos actos deben estar debidamente motivados en cumplimiento a la normativa constitucional.

Actas de Determinación

El procedimiento que culmina con la emisión de un acto administrativo denominado <Acta de Determinación>, encuentra su regulación en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en donde se establece el proceso que debe llevarse,

considerando que este es extenso y que la revisión abarca la totalidad de la contabilidad del sujeto pasivo, sea este una persona natural obligada a llevar contabilidad o una sociedad de hecho o derecho, la Administración cuenta con 1 año para la realización del mismo conforme lo establece el artículo 94 del Código Tributario que trata sobre la caducidad de la facultad determinadora.

Este proceso inicia con la notificación de la denominada Orden de Determinación, misma que es un acto de simple administración y que dada su naturaleza no es impugnabile, pues su finalidad es informar al sujeto pasivo de los tributos el inicio del proceso de control, esto con la finalidad de garantizar el derecho a la defensa, pues conforme los derechos de los contribuyentes es obligación de la Administración el informar de los procesos de cualquier naturaleza que se llevan en su contra, es así que dentro de los requisitos que contempla el artículo 259 del Reglamento, que en entre los principales constan: 1. Los datos del sujeto pasivo, 2. Dirección, 3. Actividad económica, 4. Dirección, 5. Obligaciones Tributarias a Determinar, 6. Nombre del funcionario a cargo, datos que son indispensables para que se pueda establecer a que corresponde el proceso, sin que en el mismo se incluyeran las razones por las cuales se inicia el proceso ya que la facultad de la administración está por ley.

En el desarrollo del proceso como tal, se emiten requerimientos de información al propio contribuyente y a terceros a fin de recabar los documentos de soporte que permiten verificar si las transacciones registradas se apegan a la realidad que el documento establece, la norma también permite la realización de diligencias de inspección contables, mismas que corresponden a la verificación en el domicilio del contribuyente tanto de la documentación de soportes como de la contabilidad que puede ser llevada en un sistema contable automatizado o manual, esto porque la norma no obliga a que se lleven los registros en uno u otro.

Analizados todos los documentos y conforme la revisión técnica que corresponde se plasman los resultados en el acto de simple administración denominado <Acta Borrador>, misma que contiene de manera resumida los hechos fácticos que han dado lugar a las diferencias establecidas las normas contables y las conclusiones que permiten establecer que los valores declarados tienen diferencias frente a sus soportes. En esta diligencia se

comparece al sujeto pasivo a fin de que pueda conocer cuáles han sido las observaciones que se han realizado por parte del equipo auditor. La norma además establece que el contribuyente cuenta con un plazo de 20 días para presentar los correspondientes justificativos de las diferencias detectadas o aceptar las mismas presentando la correspondiente declaración sustitutiva. Cabe destacar que existe la posibilidad de pago sin estar de acuerdo con los resultados y posterior a ello presentar la correspondiente impugnación en Tribunales a fin de que se declaren ilegales las diferencias detectadas y que el pago se convierta en pago indebido.

Sea que se haya justificado o no las diferencias se debe emitir un acta de determinación – acto administrativo – con los resultados definitivos que han sido detectados en el proceso de control, este acto es impugnabile tanto en sede administrativa como en judicial, esto con la finalidad de que se revise la actuación de la Administración y en el caso de ser procedente corregir o eliminar las diferencias detectadas, lo cual tiene estrecha relación con la motivación de este tipo de actuación administrativa y que será tratada más adelante.

Como temas relevantes en este proceso, debemos señalar que el mismo puede durar hasta un año, la revisión se realiza a toda la contabilidad de la empresa a fin de establecer si existe consistencia con los valores declarados y sus resultados se presentan en un acta de determinación.

Liquidación de Pago

Respecto de este proceso que también nace de la facultad determinadora de la Administración, es necesario señalar que el mismo es puntual sobre la revisión de uno o varios rubros de la declaración (casilleros), en donde se confrontan los datos que constan en la declaración con aquellos que han sido proporcionados tanto del sujeto pasivo en revisión como los proporcionados por terceros que reposan en las bases de datos de la Administración el tiempo de sustanciación es diferente al de un proceso que culmina con un acta de determinación puesto que la revisión es puntual y no extensiva.

El inicio de este proceso se da con la notificación del acto de simple administración denominado como Comunicación de Diferencias en donde ya se informa al administrado

cuales han sido las inconsistencias que se han evidenciado, otorgándole también un plazo de 20 días para que presente los justificativos del caso o la correspondiente declaración sustitutiva, aceptan las diferencias y pagando los tributos que han sido determinados en el proceso.

Como temas relevantes de este proceso se puede señalar que, el mismo no tiene la misma duración que la determinación a través de un acta y que la revisión que el mismo realiza es puntual considerando la declaración.

Los dos procesos terminan con la emisión de un acto administrativo que contiene una obligación de dar en la mayoría de casos, sin embargo, también hay actos que establecen valores a favor del sujeto pasivo, puesto que el proceso de determinación tiene como finalidad establecer a más de los elementos del tributo, la razonabilidad de los valores que han sido declarados y si estos guardan relación con los soportes y la aplicación de normas por cada concepto analizado.

La motivación

Para Dromi (2006), la motivación es una declaratoria de circunstancias de hecho y derecho que han inducido a la emisión del acto, analizando este a este autor se establece que son las razones fácticas y jurídicas con que se llega a emitir una decisión (pág. 376 y ss), la motivación es un requisito indispensable en todos los actos emitidos por entidades estatales en donde se analicen derechos u obligaciones de los administrados, más en el tema tributario en donde se establece la razonabilidad de los saldos contables cuya efecto es el incremento en los valores a pagar en algunos casos, por lo que es indispensable que cualquier persona pueda entender sin mayor análisis cuales son los elementos analizados y el porqué de cada una de las diferencias detectadas, esto con una comprensión adecuada e la aplicación tanto de la norma técnica como de la jurídica, pues esta es la base para que se ejerza una adecuada defensa de los intereses propios.

Este tema no es nuevo, pues ya ha tenido una amplia discusión en todas las esferas judiciales, es así que antes de la emisión de la sentencia N° 1158-17-EP/21 del 20 de octubre de 2021, ya se habían emitido otros pronunciamientos sobre el tema y considerando los

mismos y la relevancia que tiene la motivación no solo en las decisiones judiciales, sino en las decisiones del poder ejecutivo, es que se ha realizado un análisis global del mismo, a fin de poder emitir pautas que permitan la valoración adecuada del tema, observando que estos lineamientos permitan establecer que no se ha violentado ninguna de las garantías establecidas en la norma, en especial el derecho a la defensa por vicios motivacionales.

Previo a la emisión de esta sentencia la misma Corte emitió el denominado *test* de motivación, a través del cual se exponían ciertos criterios que las decisiones deben cumplir para verificar que la decisión cuente con la motivación adecuada, sin embargo estos parámetros son innatos de todas las decisiones, pues se había establecido como indispensable que el pronunciamiento sea razonable, lógico y comprensivo, características que en la lectura de todo acto que devenga de cualquier institución deben cumplirse, pues van atados al proceso intelectual que implica la determinación de un derecho u obligación en la que sea parte el Estado.

La Corte Constitucional del Ecuador señaló que la legitimidad de las actuaciones está vinculada al porqué se ha de tomar determinada decisión y la fundamentación de la misma. (Sentencia 32-21-IN/21, 2021 párr. 51) Con este antecedente podemos ver que el cuestionamiento sobre porqué se toma determinada decisión es de gran relevancia en función de la garantía que los administrados tienen, sin perder de vista que se ha contemplado como un requisito cuyo ausencia es causal de nulidad de los actos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos también ha discutido el tema, pues la obligatoriedad de expresar de manera oral o escrita las razones por las cuales se busca justificar un acto se traduce en una motivación correcta. (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2007).

La misma CIDH ha señalado que el deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada a la recta administración de justicia, que les garantiza a los ciudadanos el derecho a ser juzgados por las razones que el derecho otorga. (Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia Caso Apitz Babera y otros vs Venezuela, 2008).

Con estas y otras consideraciones la Alta Corte ha establecido que la garantía de motivación por sí sola no da certeza que las decisiones del poder público sean las adecuadas, sino que es necesario que exista una motivación suficiente que permita comprender el porqué de la decisión y en función de ello el administrado pueda ejercer un adecuado derecho a la defensa en pos de salvaguardar sus intereses.

Motivación de los actos administrativos tributarios

Para el caso del Servicio de Rentas Internas al emitir actos que contienen una decisión del poder público es mandatorio, es requisito indispensable contar con una motivación suficiente, tanto de los hechos como de las normas que amparan la decisión, ya que este permitirá que los sujetos pasivos de tributos puedan comprender de manera adecuada cuáles han sido los elementos considerados para llegar a las conclusiones que se expresan en los actos administrativos que nacen en un proceso determinativo.

La falta de explicación detallada y en palabras sencillas de la decisión administrativa puede acarrear la nulidad de la actuación de la Administración, misma que conforme el ordenamiento jurídico puede ser declarada por un Juez Constitucional quien valorara los elementos que constan en la decisión a fin de establecer si la misma no angustió de alguna manera el derecho a la defensa del administrado.

Es necesario considerar que previo a la emisión de la Sentencia N° 1158-17-EP/21 que contiene las pautas de motivación, la Administración para sustentar sus actos aplicaba el denominado *test* de motivación, adecuando la argumentación de los actos de determinación al mismo, es decir procurado que la decisión emitida sea comprensible, razonable y lógica a fin de garantizar de alguna manera el debido proceso en la arista de motivación en los actos emanados.

Se ha podido evidenciar que en procesos anteriores a la sentencia en referencia existieron algunos actos en los que la motivación consistía en la transcripción de normas sin que sobre las mismas se haya realizado el ejercicio intelectual de subsunción de los hechos con las normas, como se puede evidenciar en la imagen siguiente:

Imagen N° 1

3.3. Facultad Determinadora

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en el segundo numeral de su artículo 2, concede a esta institución la facultad de “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”.

De conformidad con el artículo 68 del Código Tributario: “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.”

Por su parte, el artículo 88 ibidem, establece: “Sistemas de determinación - La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto.”.

El artículo 90 del mismo cuerpo legal, señala: “Determinación por el sujeto activo - El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.”. (La negrita le pertenece a la Administración Tributaria)

El artículo 92 del mismo cuerpo normativo, tendrá lugar una determinación presuntiva:

“(…) cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.” (El subrayado le pertenece a la Administración Tributaria).

De igual manera, en cuanto a la determinación presuntiva, los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno en su parte pertinente disponen:

“Art. 22.- Sistemas de determinación - La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto.”

“Art. 23.-Determinación por la administración - La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente. (…)

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;

Nota: Imagen tomada de un Acta de Determinación emitida por el Servicio de Rentas Internas, conforme el artículo 99 del Código Tributario, por la reserva de la Información de los contribuyentes no es posible publicar los datos.

Se han consignado las normas que aparentemente serian el sustento de la actuación administrativa, sin embargo no existe una explicación de cómo se ajustan al caso analizado

por lo que no se estaría cumpliendo con las pautas sobre la motivación que regian a la fecha, sin embargo su redacción es razonable, comprensiva y lógica lo cual se ajusta al anterior criterio de la motivación, pues de la sola lectura del acto, el mismo es comprensible pero no explícito en lo que refiere al fundamento de por qué se ha llegado a una decisión sobre un caso específico.

Es importante destacar que para el entendimiento de un acto administrativo se debe analizar el mismo en su totalidad, sin embargo a través de este análisis se pretende ejemplificar ciertos vicios que se han evidenciado en actos de determinación que se emitieron en los cuales se configura un vicio motivacional.

Tan importante es el tema de la motivación de los actos administrativos, que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *López Lone y Otros vs. Honduras* en sentencia de 5 de octubre de 2015, ha señalado que el hecho de solo enunciar – listar - normas o hechos sin relacionarlos entre si, no corresponde a una adecuada, esto ratifica lo señalado al verificarse la necesidad de que cada norma este atada a un hecho, pues se debe poder evidenciar que existe una conducta que consta detallada en un cuerpo normativo y que para el caso administrativo tributario genera una obligación de dar al Estado los tributos debidos.

Imagen N° 2

4.2. Sujeto pasivo, hecho generador, ejercicio impositivo, base imponible y tarifa aplicable del impuesto a la renta

4.2.1. Sujeto pasivo

El primer inciso del artículo 24 del Código Tributario señala: "**Sujeto pasivo.-** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable."

El artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona para el caso del impuesto a la renta:

"Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma."

4.2.2. Hecho generador

El Art. 16 del Código Tributario, establece:

"Art. 16.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo."

Los artículos 1 y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno disponen:

"Art. 1.- Objeto del impuesto. - ~~Establécese~~, el Impuesto a la Renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.

Art. 2.- Concepto de renta. - Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; (...)"

4.2.3. Ejercicio impositivo

El artículo 7 de Ley de Régimen Tributario Interno dispone:

"Art. 7.- Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año."

4.2.4. Base imponible

El artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece:

"Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos."

El primer inciso del artículo 47 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, establece:

"Art. 47.- Base imponible.- Como norma general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y

Nota: Imagen tomada de un Acta de Determinación emitida por el Servicio de Rentas Internas, conforme el artículo 99 del Código Tributario, por la reserva de la Información de los contribuyentes no es posible publicar los datos.

Los actos administrativos que devienen de la facultad determinadora como son las Actas de Determinación y Liquidaciones de Pago deben explicar por sí mismos cuales son

los hechos analizados y cómo los mismos se adecuan a la norma tributaria específica, sin que sea necesaria una explicación adicional, por lo tanto, la aplicación de las pautas de motivación que constan en la sentencia N° 1158-17-EP/21, han obligado a la Administración Tributaria a alejarse del *test* de motivación vigente desde el año 2012 e implementar en sus actos un ejercicio intelectual que relacione los hechos con la norma específica, es decir que se justifique de manera suficiente el porqué de la decisión de la Administración, en este caso con relación a la cuantía del tributo que se debió satisfacer por el año que se encuentra en análisis.

Posterior a la emisión de la sentencia N° 1158-17-EP/21, se ha podido verificar que en los actos administrativos de determinación tributaria, se han incorporado elementos que permitan una valoración del tema de motivación, con la finalidad de que se considere una argumentación suficiente en función de los hechos analizados, esta estructura permite evidenciar la narrativa de los hechos, las normas y la subsunción de los mismos en conclusiones que si bien son comprensibles, lógicas y razonables no quiere decir que solo atiendan a estos tres parámetros pues los mismos siempre deben estar presentes en las decisiones emitidas no solo en la sede administrativa, ya que hacen que sean entendibles para el público en general, sin embargo la motivación se basa en la proposición argumentativa completa, que implica un desarrollo suficiente de la motivación, sin dejar hechos o argumentos que no tengan la estructura exigida, lo cual redundaría en un entendimiento cabal de las razones por las cuales se han emitido los actos, lo cual beneficia tanto a la Administración como al sujeto pasivo, a la primera porque hay un cumplimiento estricto de la normativa jurídica y de los pronunciamientos que la Corte Constitucional ha emitido y que son de aplicación obligatoria, y, al segundo porque cuenta con los elementos suficientes para entender las decisiones y preparar una defensa adecuada.

No cabe duda de que la sistematización de la jurisprudencia en el caso de la motivación ha regulado el cumplimiento de esta garantía, puesto que todas las decisiones se construyen con la mejor motivación que está al alcance de la entidad que emite estos actos, considerando al Servicio de Rentas Internas. Como bien ha señalado la Corte Constitucional en la sentencia N° 1158-17-EP/21, estos parámetros son aplicables no solo a las decisiones

emitidas por la función judicial, sino que deben ser implementadas de manera obligatoria en los actos administrativos para con esto garantizar un debido proceso adecuado.

Sobre el tema de motivación de actos administrativos de determinación tributaria se ha accionado la vía constitucional para que sea un juez quien determine si los mismos cumplen o no con este parámetro, así en el caso N° **18171-2022-00020** correspondiente a una Acción de Protección, el Tribunal de Garantías Penales con sede en el Cantón Ambato de la Provincia de Tungurahua, llegaron a las siguientes consideraciones:

(...) Al análisis del criterio rector ^[13] que en la sentencia de la Corte Constitucional se ha expuesto, el presunto acto que vulnera derechos constitucionales es el proceso determinativo de la Administración Tributaria varias veces referido. En dicho documento se han invocado varias normas legales que según el criterio rector expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia citada ... En el contexto de las citas anteriores, para que exista una adecuada motivación del acto administrativo respecto de la motivación jurídica que exige la sentencia, es necesario dice la CC que la **fundamentación normativa**, es decir que los artículos citados en “la Resolución Administrativa N° 118012022RREC011278 de determinación tributaria, posea una **justificación** suficiente al caso concreto. Bajo nuestro punto de vista, significa que las normas utilizadas no sean citadas por sí solas o de forma aislada y sirvan de amparo para generar vulneración de derechos constitucionales. La Corte dice que “la motivación no puede limitarse a citar normas”, peor aún a, “la mera enunciación inconexa o “dispersa” de normas jurídicas” (...) (Proceso N° 18171-2022-00020, 2022).

Se puede evidenciar que el Tribunal para valorar la motivación de los actos administrativos en materia tributaria emplea la sentencia emitida por la Corte Constitucional y en función de las pautas establecidas en la misma llega a determinar que el acto materia de recursos no cumple con los parámetros señalados.

Sobre el mismo caso, en el recurso de Apelación, la Corte Provincial ha señalado lo siguiente sobre la motivación del acto administrativo de determinación tributaria:

(...) En la especie, respecto de la Resolución No 118012022RREC011278, emitida por el Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, de fecha 07 de abril del 2022; así como la Liquidación de pago por diferencias en la declaración No18202106501248892, (...) esta Sala observa que la argumentación jurídica de las mismas soportan resultan suficientes, puesto que cuentan con una estructura completa: una fundamentación normativa suficiente, y una fundamentación fáctica suficiente, y una relación entre normas y hechos, por lo que la decisión que se advierte de ellas, no adolece de “insuficiencia motivacional.”(...) El hecho de que la parte actora no esté de acuerdo con el contenido de la Resolución No 118012022RREC011278, ni con la liquidación de pago por diferencias en la declaración No18202106501248892, emitida por la Dirección Zonal 3, Servicio de Rentas Internas, no conlleva a que no exista motivación, ni que ésta sea insuficiente o inatente, atendiendo a su naturaleza y autoridad de la que emana. Tampoco se ha probado, que la argumentación que sostienen los actos impugnados hayan incurrido en algún vicio motivacional, sin que este Tribunal pueda pronunciarse sobre si la decisión es la acertada o no, porque ello rebasa la esfera constitucional. (Proceso N° 18171-2022-00020 , 2024)

Por lo tanto, existen algunos casos en los que se acudió a la vía constitucional a fin de que se valore la motivación de los actos de determinación tributaria y se ha solicitado que se consideren las pautas motivacionales que han sido emitidas por la Corte Constitucional.

CAPÍTULO II

Temática a ser abordada

El presente trabajo de titulación tiene como objetivo analizar la sentencia emitida por la Corte Constitucional del Ecuador No. 1158-17-EP/21, mediante la cual, la Corte se alejó explícitamente del *test* de motivación anterior y creo nuevas pautas de motivación a partir de un criterio rector según el cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa; en este sentido, se revisó la jurisprudencia sobre la motivación y se analizó si las pautas para el examen de este cargo, pueden o deben ser aplicadas en la emisión de los actos administrativos en materia tributaria, específicamente los actos determinativos en donde se establecen obligaciones tributarias.

Puntualizaciones metodológicas

Se realizará un análisis de la sentencia No. 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador sobre motivación de actos. El enfoque que se empleará para el desarrollo del presente trabajo de investigación es el cualitativo, puesto que nos permite explorar a profundidad si es que los actos administrativos en materia tributaria han observado los parámetros analizados tomando como base doctrina y jurisprudencia.

El alcance que se ha empleado en este trabajo es el análisis crítico puesto que nos permite evidenciar si los actos administrativos en materia tributaria han observado las pautas

motivacionales que se han emitido por parte de la Alta Corte, además de analizar los vicios motivacionales que se han identificado.

Para el análisis de la sentencia en referencia, se ha empleado el método estudio de caso, ya que el mismo permite realizar un análisis de una determinada ley, en este caso el análisis de la motivación, frente a un caso concreto que corresponde a la valoración de si los actos administrativos en materia tributaria han observado las pautas emitidas.

Como punto de partida se procederá con un análisis de la sistematización de la jurisprudencia que ha sido emitida en forma previa por la Corte Constitucional, las pautas que han sido consideradas como relevantes para la valoración de la suficiencia motivacional y los vicios que han sido identificados.

Se propone demostrar que los nuevos parámetros de la motivación establecidos por la Corte Constitucional del Ecuador, son aplicables en el ámbito administrativo, específicamente en la emisión de actos administrativos de determinación tributaria, con la finalidad de que dichos actos cuenten con una motivación suficiente y así se garantice el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y la legítima defensa de los contribuyentes.

Antecedentes del caso concreto

Tan relevante es el tema de la motivación, que no solo debe estar presente en las decisiones emitidas por los órganos jurisdiccionales, sino en todas aquellas que se emiten por parte de los organismos estatales, entre los cuales se encuentra la Administración Tributaria – SRI –, pues permite una comprensión sobre los hechos y las normas que han sido empleadas para llegar a las conclusiones que se hacen constar en el acto administrativo que dan fin al proceso de determinación, llámese este Acta de Determinación o Liquidación de Pago.

La sentencia analiza los pronunciamientos que en torno a la motivación han sido emitidos por parte de la propia Corte Constitucional desde la promulgación de la nueva constitución en donde se incorporó esta garantía, estableciendo como punto de partida que la misma corresponde a la expresión del razonamiento con el cual la autoridad busca justificar

el acto, lo cual se traduce en que todo acto debe contar con una motivación correcta, basándose en: i. *fundamentación normativa correcta*; y; ii. *Fundamentación fáctica correcta*, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos descritos. (Sentencia N° 1158-17/21, 2021 párrafo 22).

La Corte establece que solo analizar la garantía de motivación no asegura que los administrados obtengan pronunciamientos correctos conforme a derecho y al análisis de los hechos del caso. Para un mejor entender la Corte establece que la motivación deberá ser suficiente para que se pueda ejercer el derecho a la defensa de una manera adecuada.

La garantía de la motivación se encuentra contenida en el artículo 76.7.1 de la Constitución y de manera textual señala:

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. (Constitución de la República del Ecuador, 2008. Art. 76.7.1)

Del texto de la norma se establece que la motivación comprende la enunciación de normas y la pertinencia de su aplicación conforme los hechos del caso, sin embargo existen varios temas que la sentencia dilucida y clarifica a fin de que los administradores de justicia y las entidades estatales puedan identificar si la argumentación que se esta empleando para la decisión es la adecuada al caso y es suficiente para que no se angustie el derecho a la defensa y pueda estructurar sus argumentos sobre las diferencias que se están informando.

Se evidencia que el caso nace por las alegaciones del accionante sobre violación al *test* de motivación – logica, razonabilidad, comprensión – que hasta esa fecha era empleado para determinar si la decisión cumplía con este requisito y por lo tanto era válida, esta forma de valoración fue empleada desde el año 2008 hasta el 2019 (párrafo 33 de la sentencia 1158), sin embargo con la emision de la sentencia en análisis la Corte se aleja de esta forma

de valoración y fundamenta su decisión en la sistematización de la motivación a lo largo de los años.

Las razones principales de este cambio es que el *test* distorciónaba el alcance de la garantía, ignorando la estructura argumentativa que debe reunir para considerarse minimamente completa, puesto que dicha estructura debería servir de base para dilucidar si la motivación es suficiente y expone la realidad del análisis realizado. Este *test* fue empleado como una lista de control que los operadores de justicia debían verificar con la finalidad de establecer el cumplimiento de la garantía, sin embargo esta práctica no garantiza la efectividad de la fundamentación desarrollada para la decisión emitida.

Con un amplio análisis fundamentado en la sistematización del tema a través de las diferentes sentencias que han sido emitidas la Corte Constitucional se aleja del *test* de motivación y establece pautas para su valoración, garantizando de una mejor manera la efectividad de derechos y justicia.

Decisiones de primera y segunda instancia

En este apartado se analiza las decisiones de primera y segunda instancia que han sido emitidas en forma previa a la decisión de la Corte Constitucional, cabe destacar que también se han incluido las sentencias que se han emitido en forma previa sobre el tema de motivación en las que la Corte ampara su sistematización, esto con la finalidad de contar con la mayor cantidad de elementos posibles para el análisis del caso.

El proceso inicia el 13 de febrero de 2013, con la demanda realizada por parte de García Ledesma Rafael Patricio en contra de la Agencia Naviera AGNAMAR S.A, por haberes e indemnización laboral. El proceso es sustanciado por la Unidad Judicial Tercera de Trabajo del Cantón Guayas.

Luego de sustanciado el proceso la Unidad Judicial con fecha 8 de septiembre de 2014, emite sentencia con el siguiente análisis:

(...) Se advierte que la Resolución recaída, no ha sido lo suficientemente motivada, por lo que, la misma no surte los efectos jurídicos de negar el visto bueno, ya que del

análisis de lo actuado en el antes mencionado trámite, el Inspector de Trabajo, no ha valorado suficientemente el acta de investigación, no ha considerado especialmente, la prueba testimonial con las demás pruebas aportadas.

El 15 de septiembre de 2014, el actor de la causa presenta recurso de apelación a la sentencia, misma que es aceptada y por tanto se remite el proceso a la Corte Provincial de Justicia del Guayas para el trámite respectivo.

La Corte emite su decisión el 2 de diciembre de 2014, en donde se realiza un análisis de los hechos y de la decisión emitida por la unidad judicial señalando lo siguiente:

(...) En relación al despido intempestivo se considera que la forma convincente que nos lleva a determinar si la relación laboral terminó unilateralmente por parte de los demandados es la prueba documental del trámite de Visto Bueno iniciado por la parte empleadora, pero que luego de sustanciarse se lo negó el visto bueno en contra del trabajador, ordenando su reintegro. Revisado y analizado dicho expediente administrativo se concluye que la resolución pronunciada por el Inspector de Trabajo actuante, está apegada a derecho, por cuanto es evidente que en él no se ha probado las causas por las que el empleador petitionó el visto bueno con suspensión de relaciones laborales, en contra del ahora actor, en consecuencia declarada la validez de dicho instrumento se aprecia que la parte empleadora incumple con el reintegro dispuesto por la autoridad administrativa... acepta el recurso de apelación interpuesto por el accionado y en los términos del presente fallo REVOCA la sentencia recurrida, disponiendo el pago de los siguientes rubros (...).

Es evidente que en esta decisión no se ha realizado una valoración normativa que permita evidenciar la motivación suficiente que el corresponde a la decisión de una corte de alzada, sin embargo, se llega a establecer que existe una aceptación del recurso y por tanto se ordena el pago de valores por haberes laborales.

Conforme el ordenamiento jurídico, la parte que se siente perjudicada, presenta Recurso de Casación para que la decisión de la Corte Provincial sea analizada, por lo que con fecha 20 de julio de 2015 se admite el recurso y remite el expediente al superior para su sustanciación.

La Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Nacional de Justicia recibe el proceso y luego de cumplir las formalidades que la norma establece, con fecha 13 de marzo de 2017, emite sentencia que da fin al proceso.

Fija la Sala dentro de los problemas jurídicos el siguiente: (...) se procederá a confrontar, si los yerros enmarcados en la causal quinta tienen fundamento jurídico que permitan comprobar la falta de motivación y/o la contradicción e incompatibilidad en la sentencia impugnada. 3.1. Resolución motivada de las impugnaciones (...) (Sentencia N° 17731-2015-1726). Es a partir de esta instancia en donde se solicita la revisión de la motivación de la sentencia que ha sido emitida por la Corte Provincial en el recurso de Apelación que su momento fue emitido.

La resolución del problema jurídico planteado inicia señalando: (...) esta Sala, en otra ocasión ha manifestado ya, que la garantía de motivación es de trascendental importancia en tanto cumple varios propósitos, como derecho de las y los ciudadanos a recibir de las instituciones del estado una decisión legítima, como garantía de tutela y de debido proceso, así como de publicidad y control no solo por parte de las autoridades jerárquicamente superiores sino de la sociedad en general. De acuerdo con el art. 76.7 l) de la Constitución de la República, las resoluciones de los poderes públicos en general y del poder judicial en particular, en que se vean comprometidos derechos, deben encontrarse adecuadamente motivadas (...) (Sentencia N° 17731-2015-1726). Como hemos señalado el tema de motivación ha sido ampliamente analizado por la mayor parte de los jueces, pues es un elemento esencial en las decisiones emitidas, por lo que es necesario en las decisiones referirse a las consideraciones anteriores sobre el mismo tema.

(...) Como se ve, la garantía constitucional del derecho a la defensa y al debido proceso, en la dimensión de motivación de las resoluciones, cobra trascendental importancia dentro del ordenamiento jurídico del país, pues exige de toda autoridad, la justificación de los actos en que se decidan derechos de las y los ciudadanos, justificación que para ser así considerada, debe contener un estándar mínimo, como es la adecuada enmarcación de los antecedentes fácticos a los principios o normas jurídicas del ordenamiento estatal. Finalmente, este órgano considera que la acusación por falta de motivación ha de proceder cuando se trate de desvanecer la sentencia per se, y no cuando se trate de cambiar situaciones procesales alegadas, o se arguya deficiente valoración probatoria, ya que estos casos se enmarcan dentro de las causales segunda y tercera de la Ley de Casación, y no en la quinta...Por la motivación expuesta, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Nacional de Justicia, “ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, NO CASA la sentencia de mayoría impugnada, dictada por el Tribunal de la Sala de lo Laboral de la Corte Provincial de Justicia del Guayas, el 02 de diciembre de 2014 (...).

La sentencia emitida si analiza varios aspectos que son relevantes no solo del tema motivacional, sino tambien en relación con los demás cargos que han sido enunciados en el recurso que se ha presentado, pues las decisiones de cualquier operador de justicia deben contener la solución a todos los problemas jurídicos que se han planteado, en este caso a manera de resumen se citan las partes que conforme el análisis realizado son relevantes para apoyar este trabajo de investigación.

El 8 de mayo de 2017, la demanda es decir la empresa AGNAMAR S.A. presenta Acción Extraordinaria de Protección, con la finalidad de que la Corte Constitucional examine la decision que se ha emitido por parte de la Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Nacional, trámite que se analiza en los apartados siguientes.

Caso N° 227-12-SEP-CC

Analiza la Corte que para que una resolución este motivada, es necesario que se expongan las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla, dicha exposición debe hacerse de manera razonada, lógica y comprensible, así como demostrar cómo los enunciados se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados.

(...) Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre esta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto (...). (Caso N° 227-12-SEP-CC, 2012).

Este es el inicio de la aplicación de un test para la valoración de la motivación en las decisiones emitidas por poderes públicos, es decir lleva varios años analizándose la motivación, por la relevancia que esta tiene en función del derecho a la defensa.

Caso N° 076-13-SEP-CC

En la diversidad de casos que la Corte Constitucional analizó iba desarrollando cada vez en forma más minuciosa los conceptos del *test* de motivación, así en este caso señala sobre la razonabilidad:

(...) la razonabilidad.- Como bien ha dicho la Corte Constitucional, esta característica de la motivación está relacionada con la correcta utilización de las reglas y principios constitucionales al momento de ofrecer razones para la decisión (...) (Caso N° 076-13-SEP-CC, 2013).

Caso N° 274-13-EP/19

La Corte a través de esta decisión analiza si existieron vulneraciones al debido proceso en la garantía de la motivación y a la seguridad jurídica. En su análisis establece que:

La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por

los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos del caso. (Sentencia Caso N° 274-13-EP/19, 2019).

En cada una de las decisiones emitidas se puede evidenciar que la motivación es el pilar de las decisiones, pues permite establecer las razones inequívocas que han permitido arribar a una decisión, el solo hecho de citar normas sin relacionarla con los hechos no cumple con el ejercicio intelectual que esta operación amerita.

Caso N° 227-12-SEP-CC

En cada decisión dentro de acciones de protección en donde se ataca la garantía de la motivación, la Corte desarrolló conceptos sobre cómo debe fundamentarse la decisión:

(...) debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto (...).

Esta afirmación tiene mucha relación con el tema que trata la sentencia 1158-17-EP/21, pues establecer que la motivación no solo debe ser entendida por expertos, implica que su lenguaje debe ser el adecuado para que todos puedan entender el razonamiento y que con este entendimiento puedan ejercer el derecho a la defensa de una manera adecuada.

Caso No. 1442-13-EP/20

La evolución normativa que se ha evidenciado y considerando las alegaciones sobre motivación que se han presentado en Acciones Extraordinarias de Protección, la Corte previo a la emisión de la sentencia en análisis señaló:

(...) se debe descartar que el examen del cumplimiento de la garantía constitucional de motivación permita a esta Corte verificar la corrección de la motivación de la providencia impugnada. Si bien tal motivación puede adolecer de incorrecciones o imperfecciones, la labor de esta Corte se debe limitar, en

este caso (en atención a los cargos formulados), a establecer el cumplimiento o no de los elementos mínimos de la garantía de motivación, a la luz de la Constitución. De lo contrario, cualquier vulneración de una norma jurídica sería también una vulneración de la garantía de la motivación (...)

Es así como se han ido delineando los antecedentes de la sentencia sobre motivación, puesto que es una necesidad la estandarización de los parámetros que deben ser empleados para la valoración de esta garantía, evidenciando que la aplicación de un listado no es la forma más adecuada para realizarlo.

Ahora para el tema tributario, las Unidades Judiciales y Cortes Provinciales sobre motivación de actos administrativos se ha pronunciado de la siguiente forma:

Procedimiento ante la Corte Constitucional del Ecuador

El 13 de abril de 2017 los representantes de AGNAMAR S.A. presentaron demanda de acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de casación emitida por la Corte Nacional de Justicia, las pretensiones de esta acción de manera resumida fueron: declaratoria de la vulneración de la garantía de motivación porque la sentencia impugnada carecería de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, los tres parámetros del conocido *test* de motivación.

La Sala de Admisión de la Corte Constitucional el 2 de octubre de 2017, dispuso que en el término de 5 días se aclare y complete la demanda de AEP, dentro del tiempo concedido los accionantes atendieron el requerimiento de la Corte.

El 23 de octubre de 2017, la Corte señala que al no haber sido aclarada y completada la demanda dentro del término establecido, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional la rechazó y dispuso su archivo. El 23 del mismo mes y año los accionantes solicitan se corrija el auto de rechazo, en consideración del documento que presentaron el 16 de octubre de 2017. La Sala de Admisiones con fecha 31 de octubre del mismo año dejó sin efecto el rechazo y admitió a trámite la demanda planteada.

Mediante sorteo realizado el 12 de noviembre de 2019, la sustanciación de la causa correspondió al juez constitucional Ali Lozada Pardo, quien avocó conocimiento el 17 de agosto de 2021.

Respecto del informe de descargo la Presidenta de la Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Nacional de Justicia informó que las juezas que emitieron la sentencia impugnada ya no se encuentran en funciones y afirmó que: (...) al no haber sido parte del referido Tribunal de casación, no me es posible emitir pronunciamiento alguno respecto de la acción extraordinaria de propuesta, por lo tanto se deberá remitir al contenido de la sentencia.

Problemas jurídicos planteados por la Corte Constitucional

Previo al planteamiento de los problemas jurídicos en el caso específico, la Corte realiza un análisis sistematizado de la jurisprudencia emitida por la Corte en torno a la motivación, en específico analiza el tema del denominado “*test* de motivación”, mismo que se venía empleando hasta esa fecha para valorar la motivación de los actos o decisiones que se someten a revisión por parte de la Corte Constitucional.

En este contexto, se analizó a la garantía de motivación como tal y su alcance, considerando las sentencias que a lo largo de los años habían sido emitidas sobre el tema, concluyendo que esta garantía se reviste de una importancia trascendental, puesto que permite un adecuado ejercicio del derecho a la defensa, al poder conocer cuáles son las razones específicas que amparan la argumentación del emisor de la decisión.

Siguiendo con la sentencia de la Corte, la misma analiza el denominado *test* de motivación y sus componentes a la luz de las sentencias que han sido emitidas, concluyendo que esta Corte se aleja de forma explícita y argumentada de su jurisprudencia relativa al *test* de motivación, con arreglo al artículo 2.3. de la LOGJCC y establece pautas para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación a partir de la sistematización de su jurisprudencia reciente.

Dentro del caso específico, se plantean como problemas jurídicos los siguientes:

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes porque la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de “razonabilidad”, por cuanto las normas y principios en que se fundamenta para responder a uno de los cargos casacionales no serían “*aplicables al tema decidendum*” y, por tanto, no “*justificarían la decisión de no casar la sentencia*”?

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes debido a que la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de “razonabilidad”, por cuanto “*las juezas nacionales no [se] amparan en ninguna norma legal o constitucional para corregir los yerros [cometidos en la sentencia de apelación] sin casar la sentencia; [cuando] a contrario sensu, le correspondía casar la sentencia recurrida*”?

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes porque la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de la “lógica”, por cuanto sería contradictoria respecto de si la violación de trámite es una causal de nulidad procesal?

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes porque la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de la “lógica”, por cuanto no se habría ceñido al contenido del cargo casacional formulado?

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes porque la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de “lógica”, por cuanto “*no contiene los razonamientos propios de las juezas de la Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Nacional de Justicia; sino [que] simplemente reproducen los argumentos expuestos en la sentencia de segunda y última instancia*”?

¿Se vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación de los accionantes porque la sentencia impugnada habría incumplido el *test* en el parámetro de “comprensibilidad”, por cuanto la sentencia impugnada “*se aparta de las premisas que debían ser objeto del recurso de casación; por contradecir en las ideas expuestas; y por carecer de justificación y razonamiento respecto a las censuras que fueron materia de análisis del Tribunal de Casación*”?

De los problemas planteados, se establece que los mismos giran en torno al tema de motivación y se consideran los argumentos propuestos, sin embargo, el análisis versa sobre los parámetros que han sido emitidos en la misma sentencia como consecuencia de la sistematización de la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional en referencia a la motivación.

Cada uno de los problemas planteados ataca a uno de los requisitos del *test* de motivación, pues se establece en las interrogantes si la decisión impugnada estaba motivada de la mejor forma posible y proveía de los elementos necesarios para que el actor de la causa pueda establecer porque su recurso de casación fue analizado tomando en cuenta esos elementos, sin considerar el ordenamiento jurídico, pues de la lectura de estos problemas podemos ver cómo estas vulneraciones se reconducen a la presunta vulneración de otros derechos o garantías.

Argumentos centrales de la Corte Constitucional en relación al derecho objeto de análisis

La vulneración que se analiza en la sentencia corresponde a la motivación, sin embargo por la importancia del tema y considerando que se han emitido varios fallos que contienen un análisis previo a resolver el problema de fondo, la Corte estima pertinente realizar una sistematización de las sentencias recientemente emitidas sobre este cargo, apartarse del *test* de motivación y emitir pautas específicas que servirán para valorar en el futuro la motivación de los actos, es así como la decisión a más de dar solución al caso propuesto también emite un criterio rector en materia de motivación.

Empieza la Corte señalando que la motivación es la expresión del razonamiento con el que se busca justificar la decisión, puesto que este razonamiento debe ser el correcto conforme la argumentación fáctica y normativa aplicable, ya que se han establecido un sinnúmero de consecuencias para cuando se detecta una incorrección en la misma. Destaca que la motivación analizada en forma singular de ninguna manera garantiza que la decisión emitida sea la que mejor resuelve el problema planteado, ya que estamos ante un

ordenamiento jurídico integral en el cual la vulneración de la garantía de la motivación puede reencaminar los hechos y normas a otras que también se violentan en las decisiones.

Analiza la Corte, el denominado *test* de motivación, mismo que ha sido empleado por varios años en el análisis y valoración de decisiones, examinando las decisiones a fin de evidenciar si cumplen los tres parámetros: la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad. De manera que incluir uno de estos implicaría la trasgresión a la garantía de motivación.

Parámetro de la Razonabilidad

En su análisis la Corte establece que para que se cumpla con la garantía de la motivación debe ser razonable lo cual significa que sea correcta conforme a derecho, por lo que este parámetro no toma en consideración a la fundamentación fáctica, sino solo a las normas que deben aplicarse. Lo anterior implica que toda incorrección en la interpretación y aplicación de un derecho o garantía fundamental conlleve al incumplimiento del parámetro de razonabilidad.

Parámetro de la Lógica

Se exige la coherencia entre las premisas y la conclusión y entre esta y la decisión, considerándose que también se establece como límites de este parámetro el no contrariar la Constitución ni la Ley, lo cual es redundante con lo establecido en el parámetro de la razonabilidad.

Parámetro de la Comprensibilidad

Este parámetro establece que en la decisión debe emplearse un lenguaje inteligible incluso para el auditorio social, señalando que el juez debía elaborar sus resoluciones para que el ciudadano común pueda comprenderlas a cabalidad.

Luego de analizados los tres parámetros, concluye que en su momento el test cumplió la función para la cual fue desarrollado, sin embargo, ignora el contenido del artículo 76.7.1

de la Constitución que señala la estructura argumentativa que debe reunir la motivación para que sea considerada mínimamente completa.

Recalca en este análisis que ciertos elementos siguen presentes en la decisión de la corte pues permiten estructurar las pautas que evalúan la garantía de motivación.

Pautas para examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación

A través de esta sentencia la Corte pretende guiar el razonamiento judicial mediante la emisión de pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia, mismas que están abiertas a desarrollos futuros, considerando la evolución del derecho conforme los casos que se van analizando.

Para iniciar su análisis analiza sobre la argumentación jurídica, la cual corresponde a la expresión del desarrollo para resolver determinado problema jurídico que se plantea en forma de preguntas, permitiendo la emisión de una decisión de autoridad pública.

Criterio rector

En el párrafo 57 de la sentencia la Corte ha señalado:

Para examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación, se debe atender al siguiente **criterio rector**, establecido por la jurisprudencia de esta Corte: una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa. Este criterio deriva directamente del artículo 76.7.1 de la Constitución, pues este prescribe que “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”. Como ya ha señalado esta Corte, la citada disposición constitucional establece los “elementos argumentativos mínimos” 32 que componen la “estructura mínima” 33 de una argumentación jurídica.

Este criterio encuentra su fundamento en la Constitución, específicamente en el artículo 76 que reúne las garantías básicas del debido proceso, siendo una de las principales

el que se exprese cuáles son las razones por las que se toma una decisión, pues en la determinación de derechos y obligaciones se debe garantizar la comprensión de todos los elementos que han influido en la decisión.

Dentro de los múltiples fallos que han sido emitidos por la Corte, se han descrito tres elementos que se consideran mínimos para contar con una decisión emitida con la motivación suficiente, (**estándar de suficiencia**) a saber: i. enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron (los juzgadores); ii. Enunciar los hechos del caso; y, iii. Explicar la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes del hecho (Sentencia caso N° 1837-12-EP/20, 2020).

Al ser la base que sustenta el análisis de las pautas que han sido consideradas para la fiscalización por parte del organismo jurisdiccional sobre la motivación es necesario establecer analizar cada uno de estos parámetros.

Enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron.

No basta con transcribir normas en las decisiones, sino que la exigencia para el caso es la justificación sobre la aplicación de las mismas al caso en concreto, no habrá motivación si solo se listan artículos sin realizar un ejercicio intelectual que los relacione con los hechos.

La CIDH, analiza este tema, señalando que la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los derechos o conductas (Caso López Lone vs Honduras, 2015), no puede considerarse como motivación de los actos. Lo cual es lógico pues no se puede esperar una comprensión de la decisión sino se establece porque la norma seleccionada es la aplicable al caso.

Enunciar los hechos del caso.

La fundamentación fáctica, debe poder justificar los hechos dados por probados en el caso, tampoco es aceptable que exista solo una enunciación de hechos y pruebas sin que el juzgador realice un análisis que permita establecer la pertinencia de cada uno de los elementos en la decisión.

Explicar la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes del hecho

Este ejercicio intelectual permite la comprensión íntegra sobre la decisión emitida y las razones que la justifican, sin que pueda alegarse de manera alguna la falta de motivación de la decisión, pues debe existir una subsunción entre los hechos y las normas que amparan la decisión.

La Corte establece que el estar de suficiencia es el grado de desarrollo argumentativo que razonablemente se debe exigir para dar por suficiente la fundamentación normativa o la fundamentación fáctica de una argumentación jurídica. (Sentencia Caso N° 1898-12-EP/19, 2019. Párr. 29).

Un factor que debe ser considerado en el tema de la motivación es la incidencia que el vicio puede tener en relación con el debido proceso y el derecho a la defensa al no comprender cómo es que se han aplicado ciertas normas a los hechos refutados en el caso, porque la decisión no cumple los estándares mínimo.

Ahora bien, se analiza además en esta sentencia los vicios que pudieren afectar a la motivación, pues se deben establecer como se ha señalado parámetros mínimos que justifiquen la suficiencia motivacional para atender a los problemas jurídicos planteados.

Vicios motivacionales

Es la propia Corte Constitucional quien ha señalado que la suficiencia motivacional es el requisito indispensable que debe contener la decisión emitida por el poder público, sin embargo, esta motivación puede adolecer de vicios que por su configuración hacen que a pesar de existir razones y elementos por los cuales se toma determinada decisión estas no presten mérito suficiente para que la decisión sea considerada como constitucional.

Podrán existir varias desviaciones, inobservancias entre otros en la redacción misma de la motivación de los actos, siendo deber del administrador de justicia identificar de manera

inequívoca la misma, por lo que en la Sentencia N° 1158-12-EP/21 se han desarrollado elementos que faciliten la identificación del vicio del que adolece la decisión.

La Corte define que todo cargo que se refiere a la motivación es el que vulnera el criterio rector, es decir que las razones en las que se ampara la decisión no tienen una estructura mínima – estándar de suficiencia y este hecho permite evidenciar que la decisión tiene un vicio el cual se encasilla en las 3 deficiencias que pasamos a analizar.

Inexistencia

Se ha definido a este vicio como la ausencia total de motivación, es decir que no existen en la decisión las razones fácticas sobre el caso y tampoco las normas de derecho que amparan la misma, es decir que el administrado no puede conocer porque el estado ha tomado una decisión, este hecho se traduce en una indefensión total, ya que no se pueden presentar los descargos que sean necesarios conforme la conducta establecida.

Como consecuencia el acto es nulo por incumplir uno de los requisitos que se hallan contemplados en la Constitución.

Insuficiencia

La insuficiencia está dada por qué se puede evidenciar que existen normas, se detallan hechos pero estos no son suficientes para justificar una motivación adecuada al caso, lo cual también vulnera el derecho a la defensa, pues al no contar con la totalidad de elementos que han sido analizados para justificar el porqué de una decisión, el administrado no puede ejercer si derecho a la defensa, pues existen temas que no están en su conocimiento y por lo tanto no es posible presentar los justificativos adecuados que se relacionen con todas las razones que permitieron a la Administración arribar a una decisión.

Apariencia

La apariencia consiste en que, si se consideran los elementos tanto normativos como facticos, pero en realidad es inexistente o insuficiente, la Corte ha desarrollado sobre la apariencia los siguientes vicios, que no deben considerarse como una tipología, sin embargo, ameritan un análisis específico.

i. Incoherencia

La corte en su sentencia ha señalado que incoherencia corresponde a la expresión de enunciados contradictorios entre las premisas y las conclusiones (incoherencia lógica) o una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión (incoherencia decisional).

ii. Inatención

Este vicio se da cuando en la fundamentación fáctica o normativa se citan razones que no “tienen que ver” con el punto en análisis, es decir no tienen una relación semántica con la conclusión general.

iii. Incongruencia

La corte establece sobre este vicio dos escenarios que se pueden presentar: i. cuando en la fundamentación fáctica o jurídica no se ha contestado algún argumento relevante (incongruencia frente a las partes); y, ii. Cuando no se ha contestado cuestión que la ley o la jurisprudencia impone abordar en la resolución de los problemas (incongruencia frente al derecho).

iv. Incomprensibilidad

Este vicio se configura cuando una parte de la fundamentación fáctica o jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional del derecho o en algunos casos para un ciudadano común.

La Corte es cuidadosa al establecer los vicios que pueden identificarse en la motivación de los actos, pues emite parámetros mínimos que deben ser cumplidos ya sea por el juzgador o por la autoridad que emite un acto administrativo, pues una adecuada motivación – estándar de suficiencia – permite garantizar el derecho a la defensa, al proveer al administrados todos los elementos necesarios para que pueda comprender cuales son los fundamentos que amparan la decisión.

Concluye la Corte señalando que estas pautas jurisprudenciales tienen el carácter general, aplicable en todas las materias y de manera obligatoria, señalando de manera textual en el párrafo 102 que son en principio comunes a todo contexto en el que un juez debe

examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación. Incluso, con las debidas adaptaciones, puede aplicarse a la motivación de actos administrativos (Sentencia Caso N° 1158-17-EP/21, 2021). Por lo que los criterios de esta sentencia también son aplicables al ámbito administrativo, es decir sobre las decisiones de la función ejecutiva, a la cual pertenece la Administración Tributaria.

Como señala la misma sentencia los parámetros emitidos también deben ser observados en el tema administrativo, puesto que en esta instancia también se decide sobre derechos y obligaciones en diferentes materias, como la tributaria, en donde se decide sobre derechos y obligaciones de los administrados – contribuyentes – y de las obligaciones que deben ser satisfechas como tributos.

Considerar los parámetros emitidos garantiza una adecuada fundamentación de las glosas o diferencias que son los principales elementos que componen los actos de determinación tributaria, en donde se debe establecer cuál es la norma que soporta el análisis, el detalle de los documentos que se analizan por cada transacción, su registro contable y la incidencia tributaria que este hecho tiene en los resultados que se emplean para la elaboración de las declaraciones en donde se determina el tributo a pagar.

Medidas de reparación dispuestas por la Corte Constitucional.

En la decisión la Corte no señala como tal una medida de reparación para el caso en concreto, puesto que desestima la acción, dado que no se han configurado las vulneraciones que han sido alegadas en forma expresa por el accionante, considerando la norma contenida en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional que habla sobre las reparaciones en donde claramente se establece que en el caso de evidenciarse vulneración se establecerá una reparación material o inmaterial que sea expresada en forma taxativa en la sentencia. Sin embargo, al haber desarrollado jurisprudencia vinculante de aplicación obligatoria, dispone la difusión masiva, lo cual permite el conocimiento y empleo de las denominadas pautas jurisprudenciales en el tema de motivación de actos.

Es así como la Corte ha ordenado que el Consejo de la Judicatura en un tiempo de 10 días publique la sentencia en el portal web de la institución, esto con la finalidad de que todos los usuarios en especial abogados, puedan conocer de las pautas emitidas y la apliquen en los procesos que se presenten.

Se ha dispuesto también que el mismo consejo difunda el contenido de la sentencia a jueces, fiscales, defensores públicos, miembros del foro de abogados, abogados de la procuraduría general del estado, lo cual garantiza el pleno conocimiento de esta decisión a todos los actores tanto públicos como privados de las pautas que sobre motivación se han emitido.

Finalmente se dispone al Consejo de la Judicatura que en los programas de capacitación se incorpore el estudio de la motivación judicial, examinando esta sentencia, la modalidad de estudio podrá ser virtual o presencial, lo que garantizará el efectivo conocimiento de las pautas motivacionales emitidas en función de la jurisprudencia que la corte ha emitido a lo largo de los últimos años.

Esta sentencia es un referente en relación con el análisis de la motivación como máxima garantía que debe ser considerada al momento de fundamentar la decisión de los casos sujetos de análisis, además que permite establecer los vicios motivacionales que se pueden identificar en la fundamentación, proveyendo como conceptos esenciales el tema de la suficiencia motivacional.

A partir de la emisión de esta sentencia que como señala la misma también debe ser considerada en el ámbito administrativo es que se cuenta con una verdadera base que obliga la justificación a través de la resolución de los problemas jurídicos de la mejor forma posible en función de los hechos y las normas, con la relación lógica de las mismas.

Como un comentario final, debemos señalar que la reparación, solo cabe para la parte a la cual se le haya vulnerado un derecho y que así se lo haya establecido en sentencia, en el caso en análisis no existe la vulneración, pues con una argumentación suficiente se ha probado que las actuaciones de los órganos del estado al momento de emitir las decisiones

han considerado el ordenamiento jurídico aplicable al caso, por lo que no cabe una reparación.

Análisis crítico a la sentencia constitucional

A continuación, se presenta un análisis sobre la sentencia que contiene las pautas sobre motivación, esto con relación a la motivación de los actos administrativos en materia tributaria, pues conforme el análisis de este trabajo, estas pautas también son aplicables en sede administrativa.

A. Importancia del caso en relación al estudio constitucional ecuatoriano.-

En lo que se refiere a las Acciones Extraordinarias de Protección planteadas la Corte Constitucional analiza aquellos casos que cumplen ciertos parámetros mínimos y son relevantes para la garantía de derechos, en este caso parte de una supuesta vulneración a la garantía de motivación en lo que se refiere al *test* que por varios años se venía empleando, sin embargo previo a analizar el caso en concreto, sistematiza la jurisprudencia emitida sobre el caso y emite pautas que deben ser consideradas como mínimo en la argumentación de las decisiones emitidas.

Como hemos señalado la motivación es un tema trascendental en el ordenamiento jurídico, que no solo ha sido desarrollado doctrinariamente, sino que también la Alta Corte ha recogido en su análisis los diferentes criterios emitidos y actualiza las pautas que deben emplearse para una valoración adecuada de la argumentación que soporta una decisión.

Se ha identificado la importancia de la misma, pues de este razonamiento intelectual que los juzgadores o la autoridad desarrolla en la decisión o acto, depende una adecuada defensa de los intereses de las partes involucradas, sin que exista la suficiencia motivacional que la Corte establece, sería imposible ejercer el derecho a la defensa de manera adecuada, pues no se tendría conocimiento de los fundamentos facticos y normativos que han sido empleados en el caso y si estos corresponden o no a la temática.

B. Apreciación crítica de los argumentos expuestos por la Corte Constitucional.-

Los criterios empleados por la Corte en este análisis permiten una mejor comprensión sobre los hechos y circunstancias que se han desarrollado sobre motivación, considerando que este tema es trascendental, puesto que se ata de manera directa con el derecho a la defensa y tutela judicial efectiva, al permitir una adecuada defensa de los particulares ante un caso concreto.

La Corte concluye que el pretender analizar la garantía de motivación a través de un *test*, que paso a ser un listado de requisitos, se aparta de una verdadera valoración de los hechos y circunstancias que componen un caso, pues los parámetros que habían sido considerados datan en primer lugar del año 2012, es decir que no contemplaban el desarrollo normativo que en los últimos años se ha realizado en función de las normas y demás regulaciones que se han ido emitiendo, el razonamiento empleado para apartarse del mismo a más de ser fundamentado, permite evidenciar el cambio de paradigma que se da a través de la emisión de criterios que permiten una mejor administración de justicia.

Este *test* en su momento sirvió para la valoración motivacional, sin embargo, era necesario apartarse del mismo y establecer pautas que aceptan una modificación en cualquier momento al establecerse nuevos hechos o circunstancias que pueden afectarlo, pues el análisis realizado establece el criterio de la “suficiencia motivacional” dejando bastante amplio el concepto para que esta suficiencia sea conjugada con la inclusión de todos los hechos y normas que podrían justificar la motivación de una decisión.

La sistematización de la jurisprudencia que alrededor del tema ya se había emitido, implica la consideración de todos los criterios que son válidos y que permiten fiscalizar las decisiones tanto de los operadores de justicia como de los órganos del Estado en donde se determinan derechos y obligaciones en relación con la motivación de la mismas.

La Corte con su decisión no excluye al poder ejecutivo, pues establece la necesidad de que estas pautas sean primero socializadas y después aplicadas en el ámbito administrativo, lo cual garantiza de alguna manera que todas las decisiones que involucran

derechos y obligaciones contarán con la fundamentación suficiente para que permitan un entendimiento cabal del derecho u obligación determinado.

La normativa que rige las actuaciones judiciales y administrativas en nuestro país está en constante evolución, por lo que es indispensable que se busquen cambios normativos que permitan una aplicación del derecho que se ajuste a los mismos, sin embargo hay temas que, si bien pueden ya no funcionar a la realidad actual, pueden seguir presentes bajo otra perspectiva.

Analizado el caso y considerando los hechos que dan lugar a la emisión de la sistematización de la jurisprudencia sobre motivación, es permitente establecer que si bien el *test* de motivación en su momento cumplió con su función y que a través de la sentencia N° 1158-17/EP, se emiten nuevas pautas que permiten la valoración de la garantía se debió en este caso seguir contemplando los parámetros que lo componían pues la comprensibilidad, razonabilidad y lógica si deben ser parte de las decisiones, en la medida en que para que una decisión pueda ser comprensible en su conjunto debe cumplir necesariamente con estas condiciones, lo que si se debe recalcar es que estas no pueden ser los únicos parámetros a considerar para la fiscalización de la motivación, pues como la propia Corte analiza no son suficientes para determinar la adecuada aplicación de la garantía.

En este sentido considero que en la redacción de la sentencia no se debió desechar del todo estos parámetros, sino que debieron estar incluidos en las pautas emitidas, pues criterios que ya han sido desarrollados son valiosos para una valoración adecuada de las decisiones, sin que estos sean un límite para el razonamiento emitido.

Si bien concordamos con las conclusiones que se han emitido en la sentencia, la propuesta de este trabajo consiste en que la garantía de motivación para ser valorada a más de cumplir con la suficiencia que corresponde a una estructura mínimamente completa, esta debe ser comprensible, razonable y lógica, que permita una valoración adecuada.

C. Métodos de interpretación.-

La Corte Constitucional en su sentencia realiza una sistematización de la jurisprudencia que ha sido emitida a través de los años recientes – 2019 – sobre el tema de motivación, de la lectura de la misma no se puede evidenciar de manera clara cuál es el método empleado de aquellos que constan en el artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, pues dentro de una Acción Extraordinaria de Protección en donde se acusa la violación de la garantía por el incumplimiento del *test* de motivación, realiza una valoración de normas y con ello emite pautas de motivación que deben ser consideradas para la fiscalización de la misma en las decisiones emitidas tanto en sede judicial como administrativa, alejándose de manera expresa del denominado *test* de motivación, mismo que venía funcionando como un listado de temas que debían ser valorados de manera rígida.

Pese a lo señalado y conforme la norma antes señalada, se puede inferir que el método empleado corresponde a la interpretación evolutiva o dinámica, pues ha tomado sentencias que ya han sido emitidas a partir del año 2019 para analizarlas y lograr que las regulaciones sobre la motivación no se vuelvan ineficientes o inoperantes, puesto que esto implica que en una garantía de relevancia como es la motivación no contemple los cambios que el desarrollo normativo ha incluido en el ordenamiento jurídico.

D. Propuesta personal de solución del caso.-

Asumiendo el rol de jueza constitucional y desde nuestra perspectiva, a más de los problemas jurídicos resueltos por la Corte Constitucional hubiéramos dado solución al presente caso, planteando adicionalmente el siguiente problema jurídico: *¿Existe vulneración de derechos por haberse empleado únicamente el test de motivación (razonabilidad, lógica y comprensibilidad) en la decisión emitida por la Corte Nacional a la luz de lo dispuesto en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución?*

Se debe considerar que la motivación es un elemento fundamental que sustenta el debido proceso y la seguridad jurídica que debe ser aplicado en cualquier tipo de proceso en el que se determinen derechos y obligaciones, el Ecuador a partir de la Constitución del año 2008, le dio el rango de garantía constitucional para que exista una aplicación directa e

inmediata y que sea objeto de fiscalización por parte de terceros, especificando cuales son las consecuencias del incumplimiento de la misma.

Se debe destacar que los parámetros generales que se han consignado no dan opción a subjetividades, sin embargo, para su aplicación ha sido necesario el desarrollo jurisprudencial de la garantía, a fin de determinar cuales son los posibles elementos que debe contener como mínimo una decisión para que se considere “suficientemente motivada”.

Como elemento a considerar se debe establecer la importancia de la motivación en el mundo jurídico y no solo en nuestro país, sino en el ámbito internacional que la Convención Americana de Derechos Humanos (norma internacional) ha fijado en su articulado estándares en relación a esta garantía judicial, que también deben ser observados a fin de cumplir con la protección y debido proceso en los actos emitidos tanto por los órganos jurisdiccionales como administrativos.

Patiño (2022) señala que todo acto contrario a las reglas de la lógica o que resulte de razonamientos falsos adolece de nulidad, bajo este criterio y considerando el denominado *test* de motivación, los actos administrativos deben contener como mínimo lógica y un razonamiento adecuado, para que no contengan el vicio de nulidad, pues la falta de claridad en la redacción podría impedir un adecuado ejercicio del derecho a la defensa.

La Sala de Lo Civil y Mercantil de la Corte Nacional de Justicia, en el caso N° 615 – 2010, ha señalado sobre la motivación:

“(…) Su ubicación, dentro de la parte dogmática e integrada a las garantías procesales como derivación del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio, connota que protege un derecho fundamental de inexcusable observancia en toda resolución, administrativa o judicial, en que se decida derechos y obligaciones. La motivación es una necesidad y una obligación que ha sido puesta en relación con la tutela judicial efectiva y los recursos (…)”

Para atender este problema jurídico debemos partir de la sentencia N° 227-12-SEP-CC de 21 de junio de 2022, en donde se acuñó el denominado *test* de motivación, el análisis realizado por el Corte fue: “Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible (...)” (pág. 14). Razonamiento que en su momento fue el adecuado para el desarrollo normativo que hasta el momento se había mantenido, sin embargo a partir de esta sentencia, se tomó a estos parámetros como los pilares que permiten fiscalizar esta decisión en función de un listado que si bien constan detallados, deberían ser parte esencial de todas las decisiones que se emiten por parte de los órganos jurisdiccionales, pues de la lectura del razonamiento de la Corte se evidencia que estos iban enfocados a la claridad e integridad de la decisión.

El valorar estos parámetros en la decisión no necesariamente hacen que esta esté adecuadamente motivada a la luz de lo establecido en el artículo 76.7.1 de la Constitución, sino que deben ser observados para una comprensión integral de la argumentación, pese al cumplimiento de estos se puede evidenciar que la decisión tiene vicios motivacionales, es decir, que la decisión pueda tener una estructura adecuada pues es lógica, comprensible y razonable, pero su fundamentación puede ser aparente o insuficiente.

No solo se debe valorar la forma de la redacción de la decisión, sino la calidad de esta, para lo cual no basta que existan los parámetros enunciados en el *test* que se venía empleando, sino que se debe hacer el ejercicio intelectual para analizar si la decisión cuenta con una argumentación suficiente en función de la norma señalada.

Por todo de lo expuesto, esta Corte resuelve desestimar las pretensiones de la demanda de acción extraordinaria de protección y se dispone que se aplique las pautas sistematizadas en esta sentencia y que sean aplicables al cargo en cuestión, sin que esto signifique que los administradores de justicia deban de fiscalizar la totalidad del *test* de motivación cuando sea impugnado para descartar la presencia de cualquier tipo de deficiencia o vicio motivacional; sin embargo, en el ámbito administrativo tributario, es necesario que

en los actos administrativos se vea implícito el test de motivación anterior y en lo que fuera pertinente, las nuevas pautas descritas en esta sentencia.

CONCLUSIONES

Luego de realizado el análisis de la Sentencia N° 1158-17-EP/21, se ha podido establecer que la misma contiene una sistematización apropiada sobre la motivación para decisiones judiciales como para actos administrativos, que nos permitirá una valoración adecuada de esta garantía al contar con pautas mínimas que deben ser observadas al momento de establecer si una decisión judicial o acto se encuentra motivado.

El criterio rector emitido, que obliga al operador de justicia y a la entidad pública – entidad estatal - a consignar la mejor motivación que sea posible, con el fin de proveer a la parte involucrada todos los elementos necesarios para que pueda comprender la decisión emitida y en función de esto ejercer un adecuado derecho a la defensa, lo cual hace que esta sentencia tenga gran importancia en el desarrollo jurisprudencial.

Centrándonos en los vicios motivacionales, el establecer los mismos nos permite evidenciar cómo esta falencia redundante en la decisión que se emite, sin embargo, al identificarlos permite que puedan ser corregidos a través de la revisión que hace el superior o quien conforme la norma este llamado a fiscalizar esta decisión a través de un proceso judicial o de instancias administrativas conforme la norma lo establece.

En el campo administrativo, esto es para la Administración Tributaria, específicamente el SRI, la observación de estas pautas es obligatoria, pues permitirá la fundamentación adecuada de los actos que son emitidos en donde se determinan obligaciones económicas relacionadas a los tributos que se deben cancelar, permitiendo al sujeto pasivo – contribuyente – entender las mismas sin necesidad de explicaciones complejas que impliquen

una inversión monetaria solo para comprender por qué la Administración considera que los valores declarados no se ajustan a la realidad de las transacciones que se revisan.

Finalmente, la sistematización de la jurisprudencia permite contar con un documento en el cual se recoge la motivación con un análisis integral, lo cual evita que no se consideren otros pronunciamientos que también se han emitido pero que ya constan analizados en la sentencia en referencia, con lo cual se apalancan otras garantías que también contempla nuestra Carta Fundamental, evidenciándose de esta manera que el desarrollo jurisprudencial es un todo que permite la aplicación integral.

RECOMENDACIONES

La motivación no solo debe ser observada en el ámbito judicial, sino que también debe ser considerada para los temas administrativos, conforme la misma Corte Constitucional lo ha señalado, pues en cualquier acto que se determinen derechos y obligaciones es un requisito indispensable que se cuente con una argumentación suficiente en relación a los hechos y las normas aplicables, para que de esta manera se puedan presentar los reparos que sean del caso, mismos que también deben ser fundamentados en base a documentos idóneos.

Es importante que, en las sentencias y/o actos administrativos se observe en primera instancia, que se considere para la redacción los parámetros contemplados en el denominado *test* de motivación, es decir, que de su lectura sea posible la comprensión de la decisión, misma que debe ser lógica y razonable, para después valorar si se configura algún vicio que deba ser observado, la valoración de los parámetros del *test*, son el inicio de una fiscalización adecuada, más no el fin último de esta.

Se debe seguir observando en la emisión tanto de actas de determinación como liquidaciones de pago, el criterio rector de la Corte sobre la motivación suficiente con una estructura mínima completa, para el caso de los tributos, el detalle de las transacciones que se observan, las normas que se ajustan al caso tanto técnicas contables – financieras como jurídicas, concluyendo cual es el incumplimiento y cuales con las consecuencias que se evidencian en relación con la determinación de la base imponible y el cálculo del impuesto a pagar.

Si solo se hace constar los hechos – insuficiencia motivacional – o solo se listan normas jurídicas – apariencia motivacional – se evidenciaría vicios motivacionales, pues la Administración Tributaria así como otras entidades estatales están obligadas a motivar sus actos y también a aplicar las pautas emitidas por la Corte Constitucional, una valoración defectuosa de este requisito en sede judicial puede ocasionar la nulidad del acto, pues un acto que contenga vicios motivacionales atenta contra el derecho a la defensa, pues obstruye la posibilidad de defender los intereses de los administrados.

Bibliografía

Asamblea Constituyente. (2008). *Constitucion de la República del Ecuador*. Montecruti, Ecuador: Registro Oficial.

Bocanegra Sierra, R. E. (2005). *La Teoría del Acto Administrativo*. Madrid.

Castro, P. B. (2009). Breves notas sobre la necesidad de una motivación rigurosa en los actos administrativos tributarios. *Foro Juridico*, 139-148.

CONGRESO NACIONAL. (1999). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*.

Quito, Ecuador. Obtenido de

file:///C:/Users/Magus%20Cevallos/Downloads/4)LEY%20DE%20CREACIO_N%20DEL%20SERVICIO%20DE%20RENTAS%20INTERNAS.pdf

Constitucional, C. (2021). *Sentencia 32-21-IN21*. Quito.

Ecuador, C. C. (2021). *Sentencia N° 1158-17-EP/21*. Quito, Pichincha, Ecuador.

García de Enterrría, E., & Fernández Rodríguez, T. R. (2011). *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid.

Humanos, C. I. (2007). *Caso Chaparro Alvarez y Lapo Iñiguez vs. Ecuador*.

Humanos, C. I. (2008). *Sentencia Caso Apitz Babera y otros vs Venezuela*.

Mejia Salazar, A. (2012). *Diccionario de Derech Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones .

- Nacional, A. (2017). *Código Orgánico Administrativo*. Quito: Registro Oficial. Obtenido de <https://www.gobiernoelectronico.gob.ec/wp-content/uploads/2020/11/COA.pdf>
- Nacional, C. (1999). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas Ley 41*. Quito. Obtenido de [file:///C:/Users/Magus%20Cevallos/Downloads/4\)LEY%20DE%20CREACIO_N%20DEL%20SERVICIO%20DE%20RENTAS%20INTERNAS%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Magus%20Cevallos/Downloads/4)LEY%20DE%20CREACIO_N%20DEL%20SERVICIO%20DE%20RENTAS%20INTERNAS%20(2).pdf)
- Patiño Ledesma, R. (2003). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Cuenca, Ecuador: Colegio de Abogados de Cuenca.
- Quezada, G.V. (2023). La Motivación de la Actuación Administrativa y la Desviación de Poder en el Derecho Tributario. 138-165.
- Quizhpe Valle, R. V. (s.f.). Alcance de la sentencia 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional y la garantía de la motivación en los actos administrativos. Obtenido de <http://dspace.unach.edu.ec/handle/51000/11969>
- Ramón Yanchatipan, K. G. (2023). El criterio de motivación emitido por la corte constitucional frente a los actos administrativos. *Latam: revista latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades*, ISSN-e 2789-3855, Vol. 4, N° 4, 54-70. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9113719>
- Senencia , 17502-2011-0095 (Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Cantón Ambato 23 de Enero de 2023).
- Senencia , 32-21-IN/21 acumulado (Corte Constitucional 11 de agosto de 2021).
- Senencia , Caso López Lone y otros vs. Honduras (Corte Interamericana de Derechos Humanos 5 de Octubre de 2015).
- Senencia , 274-13-EP/19 (Corte Constitucional 18 de octubre de 2019).
- Senencia , 17510-2019-00456 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha 16 de Julio de 2021).

Sentencia , 17510202000230 (CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO 18 de Septiembre de 2023).

Sentencia , 18171-2022-00020 (Sala Especializada dde la Familia, Niñez Adolescencia y Adolescentes Infractores de la Corte Provincial de Justicia de Tungurahua 2024 de abril de 2024).

Sentencia, 227-12-SEP-CC (Corte Constitucional 21 de junio de 2012). Obtenido de <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/9ddb1953-2786-4758-aca-18adeac48ebf/1212-11-ep-sentencia.pdf?guest=true>

Sentencia, 076-13-SEP-CC (Corte Constitucional 18 de septiembre de 2013). Obtenido de http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J2FsZnJlc2NvJywgXVpZDonZjdZDI0MDUtMDUwNC00NmJhLThlMGMtN2NlYWQxNzgwOGI5LnBkZid9

Sentencia, CASO LÓPEZ LONE Y OTROS VS. HONDURAS (Corte Interamericana de Derechos HUMANOS 5 de Octubre de 2015). Obtenido de https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_302_esp.pdf

Sentencia, 1898-12-EP/19 (Corte Constitucional 4 de Diciembre de 2019).

Sentencia, 1837-12-EP/20 (Corte Constitucional 29 de Enero de 2020).

Sentencia, 1158-17-EP/21 (Corte Constitucional 21 de Octubre de 2021).

Sentencia, 18171-2022-00020 (Tribunal de Garantías Penales con sede en el Cantón Ambato 2022).

Sentencia, 18171-2022-00020 (Tribunal de Garantías Penales 12 de diciembre de 2022).

Sentencia, 17502-2011-0095 (TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO CON SEDE EN EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO, PROVINCIA DE PICHINCHA 23 de Enero de 2023).

Torres Sevilla, L. A., & Castro Sánchez, F. d. (2021). La afectación a la validez de los actos administrativos por la falta de motivación. *Repositorio de la Universidad Uniandes*.
Obtenido de <https://dspace.uniandes.edu.ec/handle/123456789/12244>