



UNIVERSIDAD SAN GREGORIO DE PORTOVIEJO

CARRERA DE DERECHO

Informe Final de Estudio de Caso

**Previo a la obtención del título de: Abogado de los Juzgados y Tribunales de la
República del Ecuador**

Tema:

Caso Contencioso Tributario N° 13501-2013-0034 que sigue INEPACA en contra del
oficio No. RMA-ATROPEG13-00003 emitido por el Director Regional de Manabí del
Servicio de Rentas Internas: *“La notificación de oficios a contribuyentes como
resultado del control posterior a la devolución del IVA y la acción contenciosa
tributaria”.*

Autores:

Gema Annabell Ibarra Narváez.

Yordan Mauricio Macías Fernández.

Tutor Personalizado:

Abg. Cristina Madeleine Vera Mendoza, Mgs.

Cantón Portoviejo - Provincia de Manabí - República del Ecuador

2021 - 2022

CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR

Gema Annabell Ibarra Narváez y Yordan Mauricio Macías Fernández, declaramos ser los autores del presente análisis de caso y de manera expresa manifestamos ceder derechos de autor y propiedad intelectual del trabajo de investigación: Caso Contencioso Tributario N° 13501-2013-0034 que sigue INEPACA en contra del oficio No. RMA-ATROPEG13-00003 emitido por el Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas: *“La potestad correctiva en las actuaciones jurídicas de la administración tributaria frente a la vulneración del debido proceso”*.

Declaramos que dicho trabajo es original en su contenido de expresión, el cual no infringe derechos de terceros, así mismo concedemos este tema a favor de la Universidad San Gregorio de Portoviejo, por otorgar su entidad universitaria, para el desarrollo del mismo.

Portoviejo, 15 de agosto del 2021.



Gema Annabell Ibarra Narváez.
C.C. 1313437137
Autora



Yordan Mauricio Macías Fernández.
C.C. 1313720433
Autor

ÍNDICE

CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR	II
INTRODUCCIÓN.....	IV
1. MARCO TEÓRICO.....	6
1.1. El Acto Administrativo y los Actos de Simple Administración	6
1.1.1. La motivación del acto administrativo	7
1.1.2. Firmeza y ejecutoriedad del Acto Administrativo y la presunción de legitimidad y ejecutoría	9
1.2. El Control Posterior.....	12
1.3. La acción contenciosa tributaria.....	19
2. CASO 13501-2013-0034.....	22
2.1. Análisis de los hechos.....	22
2.2. Análisis de la Sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Portoviejo.....	26
2.3. Análisis de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.....	42
3. CONCLUSIONES	49
4. BIBLIOGRAFÍA	51

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de análisis de caso, consiste en una investigación, que tiene como finalidad presentar de manera clara y detallada una causa judicial, en la que como futuros profesionales del Derecho debemos establecer si existe o no dentro del caso alguna controversia jurídica relevante que permita su profundo estudio; con este antecedente se observó que la causa contenciosa tributaria N°. 13501-2013-0034, por impugnación del oficio emitido por la Administración Tributaria, en su desarrollo procesal se observó la existencia de divergencias entre las sentencias emitidas por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Portoviejo y por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, lo que permitió su estudio.

La investigación se fundamenta en torno a la gestión tributaria y a las actuaciones de la Administración Tributaria, las cuales se encuentran establecidas en el Código Tributario ecuatoriano, Libro II; este tipo de actuaciones recaen sobre los actos administrativos que emite precisamente la Administración Tributaria, ya que a través de ellos se generan efectos directos o indirectos a los contribuyentes, por eso es importante conocer cuáles son estos tipos de actos.

En los temas de las actuaciones de la Administración Tributaria, la norma pertinente establece las diferentes formas en que la Administración se pronuncia y estas son a través de actos administrativos, actos de simple administración y hechos administrativos; en este estudio de caso nos centraremos en analizar los actos administrativos y los actos de simple administración, ya que la problemática radica en

si se puede o no impugnar un oficio emitido por la Administración Tributaria, para lo cual es importante determinar su origen jurídico.

La elaboración del presente estudio de caso, se la elaboró mediante tres apartados, realizados y orientados para la mejor comprensión de la investigación y del caso, iniciando con el marco teórico, en el cual se han incluido todos los fundamentos teóricos correspondiente al tema, el segundo apartado corresponde al análisis del proceso jurídico, debido a ser el eje central del presente estudio, se lo ha dividido en tres temas, primero, el análisis de los hechos facticos, segundo, el análisis de la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Portoviejo y, tercero, el análisis de la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia; y el tercer apartado corresponde a las conclusiones del estudio de caso.

1. MARCO TEÓRICO

1.1. El Acto Administrativo y los Actos de Simple Administración

Los actos administrativos son declaraciones de la voluntad emanados por los órganos o entidades que conforman la administración pública, el cual produce efectos jurídicos individuales o generales. Este acto administrativo se compone por elementos sustanciales para su validez, como lo son la voluntad, la competencia, la motivación, el objeto y el procedimiento.

El tratadista Agustín Gordillo define al acto administrativo como “la declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa” (Gordillo, 2014).

Así mismo, el art. 98 del Código Orgánico Administrativo (COA) proporcionándonos una definición un poco más extensa y clara señala 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. (Código Orgánico Administrativo, 2017).

Por otro lado, los actos de simple administración se encuentran establecidos en el Art. 120 del Código Orgánico Administrativo, el cual señala que “acto de simple administración es toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta” (Código Orgánico Administrativo, 2017).

Juan Carlos Cassange señala que “lo esencial del acto inter-orgánico es que no produce efectos jurídicos directos con relación a los administrados, operando sólo en el plano interno de la persona pública estatal” (Cassange, 2002).

Manuel Albuja señala que el acto de simple administración:

Se reputa como toda declaración de la voluntad administrativa, el mismo que surte efectos jurídicos indirectos al administrado. El acto de simple administración, se reputa también como de mero trámite, en la medida que permite la formación de la voluntad administrativa definitiva, contenida en el acto administrativo final o resultante de un procedimiento administrativo previo, conformado por un número indeterminado de actos de simple administración. Se consideran como actos de simple administración al informe o dictamen emitido por la Administración Pública o Tributaria (Albuja, 2014).

Una de las diferencias entre el acto administrativo y el acto de simple administración, es que este último no produce efectos jurídicos directos a los administrados, sino que son de carácter interno de la propia administración o de más órganos que la conforman, mientras que el acto administrativo si produce efectos jurídicos directos y específicos a los administrados.

1.1.1. La motivación del acto administrativo

La motivación es uno de los principios del debido proceso que significa “exponer los motivos o las razones por las que se toma una decisión, la motivación es la explicación que se da respecto a por qué se acepta una posición determinada y no la adversa” (Naranjo, 2016)

Nuestra Constitución en su Art. 76 literal 1 señala que:

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. (Constitución de la República del Ecuador , 2008)

GARCIA DE ENTRERRIA ha expresado que:

Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica; y en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto. (García de Entrerria, 1989).

En otras palabras la motivación del acto administrativo es la fundamentación que el servidor público debe detallar en su resolución manifestando las razones de hecho y de derecho por las que emite dicho acto. Esta garantía constitucional le permite a la parte interesada conocer porque se tomó la decisión, y si dicha resolución carece de motivación este tiene derecho a impugnarla.

El Art. 100 del Código Orgánico Administrativo señala que en la motivación del acto administrativo se observará:

- 1) El señalamiento de la norma jurídica o principios jurídicos aplicables y la determinación de su alcance.
- 2) La calificación de los hechos relevantes para la adopción de la decisión, sobre la base de la evidencia que conste en el expediente administrativo.
- 3) La explicación de la pertinencia del régimen jurídico invocado en relación con los hechos determinados.

Si la decisión que contiene el acto administrativo no se deriva del procedimiento o no se desprende lógicamente de los fundamentos expuestos, se entenderá que no ha sido motivado. (Código Orgánico Administrativo, 2017)

Para que una decisión esté motivada debe existir coherencia entre lo que es materia de la decisión, las pruebas, los principios y leyes aplicados, es lo que se llama “congruencia” (Naranjo, 2016).

Por ende, es que los funcionarios al momento de emitir sus decisiones deben mencionar y resolver todos los puntos principales materia de la litis, caso contrario se vulneraría esta garantía constitucional y dichos actos serían nulos.

1.1.2. Firmeza y ejecutoriedad del Acto Administrativo y la presunción de legitimidad y ejecutoría

Una administración pública que respeta sus procedimientos, decisiones y los derechos de sus administrados fomenta la seguridad jurídica, generando eficacia y eficiencia. Tal como lo dice el profesor Juan Carlos Benalcázar, “la recta y buena administración pública, gira en torno a tres principios de igual jerarquía: juridicidad, eficacia y eficiencia” (Benalcázar, 2006), con esto se fortalece su institucionalidad y se obra respetando el debido proceso y las garantías constitucionales. Al respecto el profesor Enrique López manifiesta que:

La actuación formal de la Administración, materializada en actos administrativos en sentido estricto, se encuentra impregnada, al igual que toda conducta administrativa, por las particularidades de régimen del sujeto de que emana. El acto responde a la necesidad de cumplimiento y satisfacción de los fines perseguidos por la Administración, o sea, es una conducta eminentemente teleológica. Precisamente por su carácter teleológico el acto administrativo está destinado a producir efectos jurídicos que pueden recaer directamente en la esfera de derechos de los administrados o de un administrado en concreto. En ese sentido, para procurar la eficacia del acto de manera pronta y sin demora los actos se encuentran investidos de dos importantes presupuestos como lo son la legitimidad y ejecutividad de los mismos partiendo de la prerrogativa de autotutela de la Administración en sus dimensiones declarativa y ejecutoria (López, 2013).

Los actos administrativos responden a la decisión que ha tomado la administración Pública respecto de algún interés suyo o del administrado, estos actos al ser ejecutados deben ser respetados tal como lo establece el principio de seguridad

jurídica, si bien es cierto existen varios tipos de actos que emanan de la administración, uno de ellos son los actos resolutorios, José Tardío establece la diferencia entre resoluciones y actos de trámite del procedimiento, manifiesta que:

Se denominan “actos resolutorios” o “resoluciones” aquellos actos que ponen fin al procedimiento administrativo, tras culminarse el mismo. Y se califican como actos de trámite los demás actos del procedimiento que se producen en las distintas fases de éste y son instrumentales de los resolutorios (Tardío, 2012).

Se puede manifestar que los actos resolutorios son de carácter subjetivo destinados a dar por terminado un proceso, dejando un punto final a la situación de la cual se resolvió, dichos actos son actos en firme, y configuran un reconocimiento o extinción de derecho, tal como una sentencia causa ejecutoria, estos deben cumplirse al momento de su emisión, sin perjuicio de los recursos que pueda presentar el administrado.

Como lo manifiesta LARICO “Este aspecto evidencia que el acto administrativo es el resultado jurídico de un proceso de exteriorización intelectual, con la finalidad de modificar la realidad preexistente, esto es, regular relaciones jurídicas de orden administrativo” (Larico, 2020).

De lo investigado se ha podido apreciar algunas características que forman parte de un acto administrativo que se encuentra en firme, dos de ellas son externas, la primera es que dicho acto exista y la segunda que tenga firmeza, posterior a esto nacen las tres características siguientes, ejecutividad, ejecutabilidad e intangibilidad.

Sobre la existencia del acto en firme LARICO manifiesta que “el acto administrativo debe haber sido emitido por la administración de manera expresa, y luego

notificado o publicado; el acto firme hace referencia a la resolución expresa que impone obligaciones a la administración, y que no han sido cumplidas” (Larico, 2020).

Según el Art. 82 del Código Tributario “Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados” (Código Tributario, 2019).

Al respecto el Código Tributario en su enumerado 83 define al acto en firme como “aquello respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala” (Código Tributario, 2019).

Se puede decir que todo acto administrativo es eficaz y se encuentra en firme a partir de su notificación, dicha firmeza genera una seguridad jurídica, salvo el caso que se presente un recurso, mismo que debe ser demandado por el administrado al sentirse en desacuerdo o cuando crea que exista una vulneración de derechos, mas no por la Administración, pues es ella la que emitió un acto del cual resolvió con sus facultades, dicha decisión.

Los actos administrativos gozan de ciertas características como son la presunción de legitimidad y de ejecutoriedad, como así lo determina la doctrina y nuestro sistema jurídico, contemplado en el Código Administrativo y anteriormente contemplado en el Art. 68 del Erjefe.

Para el tratadista argentino Cassange, la presunción de legitimidad del acto administrativo “constituye un principio del acto administrativo que encuentra fundamentado en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales,

principio en el que basa a su vez el deber del administrado de cumplir con el acto administrativo” (Cassagne, 2002).

La presunción de legitimidad, también conocida como de validez o de juridicidad, consiste en presumir que el acto fue dictado conforme a derecho, esto es que su emisión se sujetó a todas las prescripciones de orden normativo. En efecto, son actos que emanan o supuestamente emanan de funcionarios públicos competentes señalados por la propia ley, que deben observar determinadas formas y procedimientos para emitir un acto administrativo.

1.2. El Control Posterior

Para poder referirnos al control posterior es necesario hablar de la gestión tributaria, la cual es el conjunto de acciones y facultades de la Administración en materia tributaria, que posibilitan su correcto funcionamiento, las cuales permiten tener un control referente a la relación jurídica que nace entre los sujetos del tributo con observancia plena a las normas vigentes dentro del régimen tributario.

El Código Tributario en su Art. 9 establece que la gestión tributaria “corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias” (Código Tributario, 2019).

Es decir, la gestión tributaria comprende las funciones de la Administración Tributaria, las cuales son, la facultad determinadora, resolutoria, recaudadora y sancionadora.

Así mismo el Art. 72 del Código Tributario establece lo referente a la gestión tributaria “las funciones de la Administración Tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas. La determinación y recaudación de los tributos y, la resolución de las reclamaciones que contra ellas se presenten” (Código Tributario, 2019).

El Art. 68 del Código Tributario establece que “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” (Código Tributario, 2019).

Fonrouge define a la determinación tributaria como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (Fonrouge, 1970).

Entonces, podemos decir que la facultad determinadora es aquella emanada por la Constitución y la ley para que la Administración Tributaria determine la existencia de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, siempre y cuando se establezca la existencia del hecho generador, la base imponible, el sujeto obligado y la cuantía del tributo. Es decir, esta facultad permite, como su nombre lo indica, realizar la determinación de la obligación tributaria.

La facultad resolutoria establecida en el Art. 69 del Código Tributario señala que:

las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria (Código Tributario, 2019).

Por medio de la facultad resolutoria, la Administración tributaria a través de sus funcionarios, deben resolver en los términos establecidos por la ley, los recursos o reclamos que interponen los contribuyentes, terceros o responsables en contra de los actos administrativos, dichas resoluciones deberán estar motivadas, enunciándose las normas o principios jurídicos en los que se haya fundado.

También, es importante señalar que la Administración Tributaria dentro de la Gestión que por su naturaleza recaudatoria debe efectuar, realiza actividades de control alineadas a las facultades expresamente concebidas por la Ley y que se materializan en distintas formas de control. Para el presente caso se considera importante referir sobre el Control Posterior realizado por la Administración Tributaria a la devolución del IVA del mes de diciembre del 2019 a INEPACA.

Por lo cual, el control posterior es una herramienta de verificación, que le permite a la Administración Tributaria, constatar si las cantidades devueltas al sujeto pasivo son las correctas, o si se las ha devuelto en demasía, le permite realizar la debida corrección, según lo establecido en la Ley y los reglamentos pertinentes, por ende, la Administración deberá expedir una resolución, la misma que le hará conocer al sujeto pasivo, sobre el error en la devolución del IVA, en este caso concreto.

El Art. 172 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su párrafo pertinente señala que:

El Servicio de Rentas Internas podrá verificar si los valores fueron debidamente devueltos a través de un control posterior a la devolución. En caso de que la administración tributaria detectare que la devolución fue efectuada por montos superiores a los que correspondan de conformidad con la Ley, este Reglamento y la resolución que para el efecto expida, podrá cobrar estos valores, incluyendo intereses o compensarlos con futuras devoluciones a favor del beneficiario del derecho. (Departamento de Normativa Tributaria, 2020).

Max Aguirre señala que “el objetivo del control posterior tributario es identificar diferencias entre el valor declarado por el contribuyente y el valor efectivamente determinado por la administración, y proceder con su cobro y aplicación de las sanciones correspondientes” (Aguirre, 2015).

La norma que precisamente regula la devolución del IVA a exportadores de bienes establece en su Art. 19 el control posterior:

Art. 19.-Control posterior. -La Administración Tributaria podrá realizar un proceso de control posterior y comprobación del sustento del monto del IVA devuelto y/o compensado, a fin de asegurar que la devolución del Impuesto al Valor Agregado se realizó conforme lo dispuesto en la normativa tributaria vigente. En el caso que la Administración Tributaria detectare que la devolución fue efectuada por montos superiores a los que correspondan de conformidad con la ley, su reglamento y la presente Resolución, podrá cobrar estos valores, incluyendo multas e intereses o compensarlos con futuras devoluciones a favor del beneficiario del derecho. (Resolución del SRI 15, 2019).

Es importante mencionar en este punto al Recurso de Revisión, y según la Cámara de Comercio de Quito este tiene la finalidad de “revisar de oficio los actos que emanan de la Administración” (Cámara de Comercio de Quito, 2012). Este recurso de revisión podrá iniciarse de oficio (por la misma Administración Tributaria) o a petición de parte. El Art. 143 del Código Tributario establece las causas para la revisión, en la cual indica lo siguiente:

Art. 143.-Causas para la revisión.-El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor

trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y, 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución. (Código Tributario, 2019).

Y para que la Administración Tributaria pueda ejercer debidamente su control posterior a la devolución del IVA deber de seguir y aplicar el debido proceso, contemplado en nuestra carta magna.

Sergio García Ramírez señala que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha definido al Debido Proceso como:

El Debido Proceso constituye un límite a la actividad estatal y "se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier... acto del Estado que pueda afectarlos". Es útil observar el carácter altamente protector de este régimen, puesto que incluye tanto las garantías mínimas previstas en el artículo 8, CADH¹, como otras adicionales que pudieran resultar necesarias para la adecuada integración del concepto de debido proceso. Se requiere, en suma, que "un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables". (García, 2006).

Ahora bien, se puede decir que el debido proceso es la base fundamental de un sistema jurídico, que sirve para garantizar la armonía entre la administración y los administrados. Es importante recalcar que todo servidor público debe entender el

¹ Corte Americana de Derechos Humanos.

principio de legalidad y que se debe actuar bajo lo previsto por una norma previa respetando los ideales constitucionales.

Para el doctor Julio César Trujillo, el debido proceso es:

Un derecho de todo ser humano que se encuentre de forma transitoria o permanente en el territorio ecuatoriano, siempre que esté sometido a un proceso en el que va a decidirse un conflicto de sus derechos con los de otros que reclaman lo contrario y comprende, a su vez, varios derechos y garantías.² (Trujillo, 2013).

Dentro de nuestro sistema jurídico el debido proceso se encuentra contemplado en el capítulo 8 referente a los derechos de protección, específicamente en el Art. 76 de la Constitución y para los procesos penales en el Art. 77 estas garantías tienen como fin el cumplimiento del debido proceso.

Por otro lado la Corte Constitucional del Ecuador determina que la función básica del debido proceso es la de proteger a los ciudadanos de las ilegalidades que pudiera cometer el estado o alguno de sus órganos dentro de un proceso legal o judicial.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos dentro de la Convención Americana de Derechos Humanos señala en su artículo 8 que:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.³ (, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1987).

El profesor Alfonso Zambrano Pasquel manifiesta:

² (Trujillo, 2013)

³ (, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1987)

Admitimos que el principio del debido proceso es un principio general del derecho y por tanto fuente de derecho procesal y del derecho sustantivo o material, informador de todos los órganos jurisdiccionales, y vinculante al legislador y a la jurisprudencia constitucional y ordinaria⁴ (Pasquel, 2005).

Para Couture, el debido proceso es, “en esta construcción, algo más que la simple garantía de un proceso. Es la garantía misma del derecho justo”⁵ (Couture, 1958)

Por otra parte para Hugo Bernal Vallejo y Sandra Hernández Rodríguez, dentro de su obra el “debido proceso disciplinario”, definen que:

“En sentido amplio, el debido proceso es el conjunto no sólo de procedimientos, legislativos, judiciales y administrativos que deben cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiera a la libertad individual sea fundamentalmente válida, sino también para que se constituya en garantía del orden, de la justicia, de la seguridad en cuanto no se lesionan de manera indebida la seguridad propuesta como intangible para el ciudadano en el Estado democrático. En sentido restringido, la doctrina define el debido proceso como todo ese conjunto de garantías que protegen al ciudadano sometido a cualquier proceso, que le aseguran a lo largo del mismo una recta y cumplida administración de justicia; que le aseguren la libertad y la seguridad jurídica, la nacionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales conforme a derecho. Desde este punto de vista, entonces, el debido proceso es el principio madre o generatriz del cual dimanar todos y cada uno de los principios del derecho procesal penal, incluso el del juez natural que suele regularse a su lado”.⁶ (Hugo Hernando Bernal Vallejo y Sandra Milena Hernández Rodríguez, 2001).

Se puede decir que la figura jurídica del debido proceso se encuentra en todas las legislaciones a nivel mundial, el mismo toma carácter de un derecho internacional defendido por la mayoría de organizaciones internacionales como principio básico para la convivencia entre estado y ciudadanos.

Para el profesor Jorge Zavala Baquerizo, el debido proceso: "es aquel que se inicia, desarrolla y concluye respetando y haciendo efectivo los presupuestos, principios

⁴ (Pasquel, 2005)

⁵ (Couture, 1958)

⁶ (Hugo Hernando Bernal Vallejo y Sandra Milena Hernández Rodríguez, 2001)

y normas constitucionales, legales e internacionales, aprobadas previamente, con la finalidad de alcanzar una justa administración de Justicia”⁷ (Zavala, 2002).

Dentro de estos principios se encuentran el de igualdad, transparencia, contradicción, evidencia y motivación. Siendo este último el más importante dentro de un sistema garantista pues da la potestad a los administrados de hacer frente a los operadores públicos en razón de sus actos para que den cuentas del motivo de sus acciones.

En cuanto al debido proceso administrativo consiste en la satisfacción de necesidades generales que presenten los administrados, por ello, su adecuado ejercicio requiere del cumplimiento de actividades diversas. Los profesores Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, basados en la concepción de Merkel, señalan que el procedimiento administrativo:

Vendría a ser el camino, el inter jurídicamente regulado a priori, a través del cual una manifestación jurídica de un plano superior (generalmente una norma) produce una manifestación jurídica en un plano inferior (una norma de rango subalterno o un acto singular no normativo). El procedimiento, en general, se singularizaría, por lo tanto, en el mundo del derecho administrativo como el modo de producción de los actos administrativos.⁸ (García de Enterría y Fernández, 2002).

Es idóneo decir que el proceso administrativo es un instrumento de gobierno y control constituido por un conjunto sucesivos de actos que están regidos por el principio de legalidad sometida a los límites de la ley.

1.3. La acción contenciosa tributaria

María Fernanda Merchán ha señalado que la acción contenciosa tributaria es:

⁷ (Zavala, 2002)

⁸ (García de Enterría y Fernández, 2002)

El medio para ejercer el derecho de reclamo a través de la tutela jurídica garantizada por el Estado, en este caso con la ayuda del Tribunal Distrital de lo Fiscal, para desvirtuar la legitimidad de la resolución administrativa, suspendiendo su ejecutoriedad y determinando si en realidad hay una obligación pendiente (Merchán, 2015).

La acción contenciosa tributaria se encuentra establecida en nuestro Código Orgánico General de Procesos, y en su Art. 319 establece cuales son las acciones que se pueden tramitar mediante el procedimiento contencioso tributario, entre ellas, “las acciones de impugnación, acciones directas y las acciones especiales” (Código Tributario, 2019).

El Art. 173 de la Constitución señala que “los actos administrativos dictados por cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados”, en relación a esto, la acción de impugnación establecida en el Art. 320 del COGEP nos indica que actos podemos impugnar dentro de lo contencioso tributario:

1. Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.
2. Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos.
3. Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción.
4. Contra actos administrativos por silencio administrativo con respecto a reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en la ley.
5. Contra decisiones administrativas dictadas en recurso de revisión.
6. Contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.
7. Contra resoluciones definitivas de la administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado.
8. De las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del artículo 316.
9. Las que se propongan contra las resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago (Código Tributario, 2019).

En este caso concreto, INEPACA interpuso la acción por impugnación del oficio emitido por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas por carecer de

motivación y por la violación del procedimiento para la revisión de actos firmes, lo cual recae en la causal 9 del Art. 320 del Código Tributario.

Los jueces competentes para resolver las acciones contenciosas tributarias, según lo que establece el Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 218 son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, así también el Art. 220 del Código Tributario señala que “el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver las acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos” (Código Tributario, 2019).

Según el Art. 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario goza de las siguientes atribuciones y deberes:

1. Conocer y resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario;
2. Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido;
3. Conocer de las acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, iniciadas contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
4. Conocer de las acciones que propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato, y las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa;
5. Conocer de las acciones directas del pago indebido propuestas contra la administración nacional, seccional y de excepción;
6. Conocer de las acciones de pago por consignación que se propongan contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
7. Conocer de los recursos de queja que se propusieren contra las autoridades tributarias;
8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución;
9. Dirimir la competencia entre autoridades tributarias, conforme el Art. 80 del Código Tributario, si el conflicto surge entre autoridades tributarias de su jurisdicción o entre éstas y las de otro territorio, en cuyo caso conocerá el tribunal que ejerza jurisdicción en el territorio de la autoridad provocante; y,
10. Los demás asuntos que establezca la ley (Código Orgánico de la Función Judicial, 2021).

2. CASO 13501-2013-0034

2.1. Análisis de los hechos

El proceso contencioso tributario de tipo procedimiento Ordinario, por impugnación del Oficio N° RMA-ATROPEG13-00003 dio inicio el 25 de abril del 2013, seguido por el Dr. Oscar Terán Terán, en calidad de representante legal de la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, en contra de: Mejía Loor Fernando, DIRECTOR ZONAL 4 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS; radicándose la competencia al Tribunal Distrital N° 4 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Portoviejo; signándosele el número de causa 13501-2013-0034.

Los hechos que antecedieron a la presentación de la demanda acontecieron en el cantón Manta, en las instalaciones de la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS S.A. INEPACA, cuando se notificó un acto emitido por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas, el que señalaba que existe un error en la devolución del IVA y por lo tanto, se ocasionó un excedente que la compañía debía devolver a la administración tributaria en un valor de \$9.544,57 (nueve mil quinientos cuarenta y cuatro 57/00 Dólares de los Estados Unidos de Norte América).

El actor señaló en la pretensión de su demanda que se deje sin efecto jurídico el oficio antes mencionado y que se lo declare contrario a derecho, dado que, previo a la emisión del oficio, la propia administración tributaria había emitido una **resolución** con

la cual se le reconocía el derecho a la devolución del IVA a INEPACA en una cantidad de \$22,893.93 (veintidós mil ochocientos noventa y tres 93/00 Dólares de los Estados Unidos de Norte América), y a consecuencia del tiempo transcurrido acto administrativo en mención había adquirido firmeza y ejecutoria, por lo cual, el actor sostuvo que existe *una violación del procedimiento para la revisión de actos firmes, caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria y violación del deber de motivación.*

El Conjuer del Tribunal Distrital No. 4 de lo Contencioso Tributario con sede en Portoviejo, admitió a trámite la demanda el 2 de mayo del 2013 y citó al demandado, Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí para que en el término correspondiente contestara a la demanda, también se le hizo conocer de la demanda al Procurador General del Estado, a través de su Delegado Distrital de Manabí, de conformidad a lo establecido en el art. 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado.

La Administración Tributaria por su lado, sostuvo en la contestación de la demanda, que en ningún momento se ha violentado al procedimiento, ya que sus actuaciones han sido realizadas de conformidad a la ley, señalando como norma aplicada el Art. 8 de la Resolución No. NAC-DGER2008-1512, la cual señala “La Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades se reserva el derecho de verificar a través de proceso de control posteriores, que el monto devuelto sea el correcto”.

Con ello, la Administración justifica su actuación ante la emisión del oficio en cuestión. Además, señaló que el oficio emitido no constituye un acto de determinación, sino más bien un acto que exhorta a corregir lo indebidamente devuelto, antes de llegar a ejercer su potestad facultativa extraordinaria de iniciar de oficio un Recurso de Revisión.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Portoviejo, el 23 de marzo del 2015 dictó sentencia en la cual, aceptó la demanda de impugnación planteada por el Dr. Oscar Terán Terán en su calidad de presidente de INEPACA, dejando sin efecto legal el Oficio No. RMA-ATROPEG13-003 emitido por el Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas el 3 de abril del 2013 y confirma la ejecutoriedad de la Resolución No. 113012010RDEV006277 emitida por la misma autoridad tributaria el 14 de julio del 2010.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario basó su resolución en confirmar que el oficio emitido por la Administración Tributaria no era un acto de simple administración, sino que era un acto administrativo, cuyo carácter es de generar efectos jurídicos directos y por su naturaleza constitucional es susceptible a impugnación.

También estableció que dicho oficio impugnado no pertenece a la órbita de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, sino que es una potestad complementaria de la facultad resolutoria, por lo cual fue emitido dentro de la gestión

tributaria y no como un oficio del cual exhortaba al contribuyente al pago de lo devuelto en exceso, sino como un acto meramente resolutivo.

El 14 de abril del 2015 se admitió el recurso de casación interpuesto por el Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, por las causales primera y quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, esto es por “1. Aplicación indebida de normas de derecho aplicables a los Art. 10 y 220 numeral 3 del Código tributario y la falta de aplicación de las normas de derecho aplicables a los Arts. 65, 70 y 74 del ERJAFE; y 5. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles, estableció como normas infringidas el Art. 76 numeral 7 literal 1 y el Art. 172 de la Constitución de la República del Ecuador, Art. 130 numeral 4 del código Orgánico de la Función Judicial, Art. 273 del Código Tributario y Art. 274 del Código de Procedimiento Civil.

El 13 de agosto del 2015, la Sala resolvió CASAR la sentencia dictada el 23 de marzo del 2015 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 4 con sede en Portoviejo, y en consecuencia ordena lo siguiente: DECLARAR LA LEGITIMIDAD Y VALIDEZ JURÍDICA DEL OFICIO N. RMA-ATROPEG13-000003 DE 3 DE ABRIL DE 2013, EMITIDO POR EL DIRECTOR REGIONAL DE MANABÍ DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, POR CONCEPTO DE RESTITUCIÓN DEL VALOR DEVUELTO EN EXCESO POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA DEL MES DE DICIEMBRE DEL 2009.

La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, por su lado tomó la decisión de casar la sentencia debido a que para ellos, el oficio era solo un acto de simple administración y en base a lo solicitado por el recurrente esto es, la falta de aplicación de los Arts. 65, 70 y 74 del ERJAFE, es decir, que no se aplicó lo dispuesto en esta normativa con referencia al acto de simple administración, el cual no era susceptible de impugnación, y por lo tanto el oficio gozaba de validez y legitimidad.

2.2. Análisis de la Sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Portoviejo.

Dentro de la motivación que expone el Tribunal Distrital De Lo Contencioso Tributario dentro de la presente causa fue realizada analizando las normas jurídicas referentes al caso. Consideramos que el proceso es válido, toda vez que no se han omitido solemnidades sustanciales que vicien el mismo.

De acuerdo a la base legal vigente a la fecha en que se dio el problema, se puede decir que, el Tribunal Distrital De Lo Contencioso Tributario tiene la potestad para resolver controversias según el Art. 217 del código tributario que reconoce a la jurisdicción contenciosa tributaria ejercida por los tribunales, la potestad pública de conocer y resolver controversias que se susciten entre la administración tributaria y el contribuyente, con esto se descarta la falta de competencia que tuviese la sala para resolver dicho problema jurídico.

Dentro de las normas principales que basan la sentencia se encuentra el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador que concede la facultad para impugnar los actos de la Administración Pública y el artículo 75 ibídem establece el derecho de toda persona a acceder a la justicia. A nuestro pensar estas dos normas son fundamentales para entender por qué el acto de simple administración debía ser impugnado, pues en un sistema garantista de derechos y justicia no se debe olvidar la supremacía de la constitución frente a otras normas de carácter jerárquicamente inferior .

El actor en su calidad de presidente de la Compañía INEPACA comparece alegando que se deje sin efecto alguno el acto motivo de impugnación y que se lo declare contrario a derecho, ya que en este existen violaciones jurídicas pues dicho acto que fue emitido por la administración viola la Constitución de la República del Ecuador, el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y elementos principales del sistema tributario. El cual en base a lo estudiado y según la doctrina si se encuentra fuera de la conceptualización de lo que debiera ser un acto de simple administración.

De lo manifestado por el actor en su demanda, uno de los puntos que se recalca es la violación de los actos en firmes, pues según la doctrina y la ley los actos en firmes gozan de ejecutoriedad y según el artículo 82 del Código Tributario señala que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse.

A esto el actor alega que, la resolución que declara el derecho a INEPACA para la devolución del IVA se encuentra firme y ejecutoriada y está llamada a cumplirse,

pues el plazo para impugnarla en sede administrativa es de 20 días y en sede judicial 60 días contados a partir del día siguiente a la notificación, conforme lo establece el Código Tributario y el Código General de Procesos, respectivamente.

A esto podemos decir que, el actor debió fundamentar más en base a derecho y doctrina, el por qué era sumamente importante que la resolución que ya había dictado la Administración tenía que cumplirse, más aún cuando había trascurrido un tiempo considerable, afectando derechos constitucionales como la seguridad jurídica, recordemos que esta se trata del respeto a una norma previa y dicha resolución tenía un efecto jurídico el cual debía cumplirse.

Al respecto, el actor cita el artículo 83 del Código Tributario el cual define a los actos en firme como aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala, cabe decir que este reclamo debe ser presentado por el sujeto pasivo que es en quien recae el acto no de manera contraria, también cita el Art. 84 del mismo cuerpo legal que dice, se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

De lo anteriormente manifestado, se puede decir que el actor de manera vagamente menciona la seguridad jurídica, citando el Art. 82 de la Constitución que define a esta como el derecho en que se fundamenta el respeto a la constitución y en la existencia de normas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades

competente, haciendo alusión a que el director regional del servicio de rentas internas carece de facultades para revocar la resolución que ya había dictado y que ya genero un derecho a favor del sujeto pasivo. En esta parte el actor debió citar de manera más detallada las atribuciones que la ley le concebía al director y cuáles eran sus límites, pues para dejar sin efecto un acto administrativo ya en firme y ejecutoriado debe respetarse el debido procedimiento el cual era el recurso de revisión, una potestad de la cual goza la administración para el control posterior de sus actos dictados.

De lo estudiado se puede apreciar que para el cumplimiento de una resolución administrativa, la administración goza de numerables acciones tales como, el apremio de bienes o la imposición de multas, sin embargo el administrado carece de acciones algunas para hacer respetar su derechos resueltos en resoluciones por parte de la administración , o la tardanza de la administración para hacer cumplir, condesan el procedimiento y dan pie a situaciones como estas en donde la administración persigue revocar ya una decisión dictada.

El actor además dice que el acto de simple administración dictado por el director general del SRI es un acto pretendidamente determinado el cual tiene como fin desconocer la resolución que se encuentra en firme y evadir el procedimiento correspondiente. Dicho acto de simple administración exhorta al contribuyente a que en 5 días hábiles efectúe el pago de los valores en exceso, exhortación simulada según el actor debido a que en un reglón seguido impone al actor el deber de presentar una declaración de pago con una fecha exigible.

Dentro de la presente investigación si bien es cierto se puede decir que la administración goza de una potestad correctiva, que sirve para subsanar errores posteriores al dictamen de un acto administrativo, la cual en materia tributaria toma el nombre de control posterior, esta no le da la potestad de evadir el debido procedimiento ya plasmado, como bien lo dice el actor en reiteradas ocasiones. A su vez el acto de simple administración exhortaba al sujeto pasivo, el cual establecía una fecha de pago, generando un efecto jurídico directo con el administrado, razón tiene el actor en decir que la administración pretende hacer pasar un acto de simple administración por un acto administrativo.

El actor presenta como segundo punto dentro de la demanda la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria a la cual el art 94 del código tributario establece que dicha potestad, caducará en tres años contados a partir de la fecha en que se presentó la correspondiente declaración, en este caso las declaraciones se presentaron el 11 de enero del 2010 por lo cual habían caducado el viernes 11 de enero del 2013.

Dentro de sus últimos fundamentos explica que, existe una violación al deber de motivación, pues el acto que se impugna no tiene la debida motivación de la forma que la constitución lo ordena, por lo que eso sería una causal de nulidad absoluta. Al respecto de la debida motivación de un acto administrativo, la Constitución del Ecuador establece en su Art 76 la obligación a los órganos del poder público de fundamentar y motivar sus resoluciones caso contrario se consideran nulos. Esta disposición se reitera en el artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado, en concordancia con los artículos 81 y 103

numeral 2 del Código Tributario que recalcan el deber de motivar las resoluciones por parte de la administración tributaria.

De lo apreciado en la sentencia el actor señala que, la Administración jamás explico en que fundamento jurídico desmerece la solicitud de devolución que presento INEPACA, la falta de motivación es evidente pues se han limitado a detallar comprobantes sin norma alguna. Estas omisiones desmerecen el principio de seguridad jurídica y el debido proceso, más aún resultan inaceptables en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

Por otra parte, comparece el demandado indicando y explicando el proceso de la devolución del IVA, este es un proceso automático que se realiza a través de internet, y esta propenso a errores, con el fin de desarrollar los principios de simplificación, celeridad y eficacia. A nuestro pensar el sistema para el cálculo de la devolución del IVA debe hacerse con más cautela, para prevenir posibles errores para evitar controversias con el administrado, dentro de esto se puede mencionar el principio de responsabilidad, el cual le dice que el estado responderá por los daños como consecuencia de la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, así como el principio de seguridad jurídica y confianza legítima, las administraciones públicas actuará bajo los criterios de certeza y previsibilidad , mas no por un sistema propenso a errores.

El segundo punto que trata la Administración es sobre el control posterior, el mismo que se explicó previamente en el marco teórico, la administración tributaria en

goce de sus facultades se reserva el derecho de verificar dichos actos a través de un control posterior, para verificar que el monto establecido por el sistema de internet sea el correcto. A demás de asegurarse de que no existan actos dolosos por parte del contribuyente, conforme lo señala el artículo 342 del código tributario. A nuestro parecer dicho control de dolo u omisiones por parte del administrado debe hacerse antes de emitir una resolución, sería una forma de brindar un servicio eficaz.

De lo investigado, se encuentran los actos de simple administración que se rigen bajo el principio de eficiencia y simplicidad administrativa. Al respecto La Administración Tributaria afirma que, dichos actos de simple administración no constituyen un acto determinativo o liquidatorio alguno en contra de los contribuyentes y que al carecer de ese efecto directo, se torna el acto como no impugnabile, considerando lo expresado en los artículos 220,221 y 22 del código tributario donde se detallan las acciones de impugnación para el sujeto pasivo. Siendo así el oficio No.RMA-ATROPEG13-00003 un acto de simple administración y no impugnabile en la vía judicial.

Este argumento alegado por la Administración constituye una falacia gigante, pues los actos de simple administración tienen como fin la comunicación entre órganos administrativos, más no la relación con el sujeto pasivo, peor aun cuando este acto si determina una obligación directa, lo cual deja en una situación de indefensión al administrado al no poder impugnar el acto de simple administración.

La Administración, persiste con este argumento erróneo dentro de sus posturas y dice que los actos de simple administración en ningún momento dejan de carecer de legitimidad, puesto que son mecanismos de persuasión, corrección y conminación efectuados a los sujetos pasivos con el fin de que corrijan o justifiquen valores erróneamente declarados. Al respecto sería que, dicho acto de simple administración obliga al sujeto pasivo a reintegrar un valor indebidamente dado, esto según la administración tributaria. Es importante decir al respecto que en ninguna legislación del mundo es de obligación del sujeto pasivo corregir una resolución que contiene un error presentado por la Administración.

La Administración rectifica que dentro de sus facultades está el derecho de verificar a través de un proceso de control posterior que el monto devuelto sea el correcto, en lo cual si tiene razón y se le denomina potestad correctiva, como punto importante la administración menciona que la ejecución de un acto persuasivo del control tributario no implica la renuncia del ejercicio de sus facultades, o la interposición de un recurso a los que tiene derecho la Administración.

Por el contrario, dichos actos agilitan la gestión tributaria de la Administración, para cumplir con los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, llegando a los contribuyentes de una manera más rápida antes que prescriba el tiempo que otorga la ley al Servicio de Rentas Internas para que pueda ejecutar sus potestades determinadoras o resolutivas.

La Administración aclara que el acto materia de impugnación se notificó el 4 de abril del 2013 al contribuyente INDUSTRIAS ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS CA INEPACA y que dicho acto constituye un proceso de control posterior que se realizó por la documentación presentada por el sujeto pasivo luego de recibir el IVA de la devolución, la misma Administración sostiene que este acto no constituye un proceso de determinación como lo manifiesta el actor en su demanda. Según nuestro criterio, el acto de simple administración, el cual exhortaba al sujeto pasivo a la devolución del IVA, si está dentro de la potestad determinadora de la administración tributaria, pues no responde a un reclamo o una solicitud por parte del sujeto pasivo para ser parte de la potestad resolutive.

Como últimos argumentos, la Administración explica que, dentro del proceso de control posterior se detectaron 235 comprobantes de ventas correspondientes al mes de diciembre del 2019, estos detallaban valores que no están dentro de la fabricación y comercialización de bienes exportados, en el acto impugnado se encuentran detalladas las compras descritas que no tiene relación con la comercialización y fabricación de los bienes exportados, por ende se estableció un IVA devuelto incorrectamente que corresponde al valor de 6.972.06, según indican los artículos 57 y 72 de la Ley del Régimen Tributario Interno y los artículos 159 y 172 de su reglamento este valor no pertenecería a la fabricación y comercialización de bienes exportados.

Resaltando que existieron 44 comprobantes de venta que no se encuentran sustentados con la documentación correspondiente, esto respecto del mes de diciembre del 2009, la misma se fundamenta en el artículo 159 del reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno, el cual dice que se debe acompañar copias

certificadas de los comprobantes de venta que sustentan crédito tributario y que correspondan a las adquisiciones relacionadas a la fabricación y comercialización de bienes que se exporten y demás documentos o información que el Servicio de Rentas Interna requiera para verificar el derecho a la devolución.

Dentro de esta parte de los argumentos de la Administración se puede evidenciar la potestad correctiva como parte de un control posterior realizado por la Administración donde se determinó que existieron transacciones en las cuales el contribuyente no actuó como agente de transacción sobre la totalidad del IVA, pues se evidencio que existieron comprobantes de venta que son considerados costos y no costos de fabricación o comercialización, en donde el sujeto pasivo no actuó como agente de retención, sobre el cálculo del factor de proporcionalidad por la reclasificación de un activo fijo pues se consideró la importación de un activo fijo como compra local, debido a que no se encontraba identificado dicho valor como tal, aplicándose el factor de proporcionalidad de compras locales a la importación de activos fijos, afectando el valor del IVA con derecho a devolución, monto establecido en el acto impugnado.

Finalmente, la Administración resume que el oficio No.RMA-ATROPEG13-00003 es un acto de simple administración en consecuencia no impugnabile, el mismo tenía la finalidad de comunicar al sujeto pasivo que existían valores devueltos en exceso y que se debían proceder a su devolución y pide que se deje sin lugar la demanda.

Con todo lo expuesto el Tribunal Distrital De Lo Contencioso Tributario consideró, primero que, el acto impugnado por parte de INEPACA es un acto

administrativo y pertenece al ámbito de la gestión tributaria del Servicio de Rentas Internas. Al respecto dijeron que el mismo es un acto impugnabile por la vía jurisdiccional esto según lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario donde dice que los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley. Creemos que este punto debió ser la base de la sentencia, por parte de la sala falta especificar más que el acto de simple administración no tenía las características del mismo y que por sus características debía de ser impugnabile para no dejar en indefensión al sujeto pasivo.

Dentro de las normas en las que se basa el tribunal para resolver se encuentra el artículo 173 de la Constitución de la república del Ecuador el cual dice que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial. A su vez el artículo 75 del mismo cuerpo legal, donde manifiesta que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses. Con esta disposición el Tribunal establece que es suficiente argumento para desestimar las excepciones de falta de derecho e improcedencia de la demanda.

De acuerdo a la competencia, el tribunal cita el art 220 numeral 3 del Código Tributario el cual aclara cuales son las acciones de impugnación, en este caso el tribunal eligió la tercera causal, al tratarse de una acción que se plantea en contra de una resolución de la administración tributaria la cual niega en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.

Podemos decir que la sentencia dictada por el Tribunal se resume en 3 cuestiones que serían el problema de la Litis. El primero es no haberse iniciado por parte de la administración tributaria, el proceso del recurso de revisión para establecer el exceso en la devolución del IVA. De acuerdo a lo establecido en el marco teórico, este recurso de revisión tiene su base doctrinal, en la cual lo definen como un mecanismo que ataca a un acto administrativo donde posiblemente existan falencias y llegar a corregirlas.

El Código Tributario establece la legalidad del recurso de revisión, que es un recurso administrativo de impugnación, el mismo puede ser presentado tanto por la administración como por el contribuyente que crea verse afectado. Sirve para apelar las resoluciones administrativas emanadas por la Administración Tributaria con el fin del control pleno de la legalidad de los actos de la administración. A la vez es un medio previsto por los legisladores, para corregir situaciones de injusticia notoria, producida por actos que pueden estar viciados, pero firmes, esto es en los casos en los que ya han prescrito los plazos para poder interponer el recurso ordinario o especial que pudiera corresponder. Siendo este el debido proceso que debió seguir la administración tributaria, mas no dictar un acto de simple administración el cual no tenía conexión alguna con el sujeto pasivo pues estos actos solo se dan entre órganos administrativos.

De lo analizado, es cierto que la Administración Tributaria puede ejercer dentro de sus facultades un proceso de control posterior tal como está establecido en el artículo 2 de su ley de creación y el artículo 8 de la Resolución No. NAC-DGER2008-1512 expedida por el Director General del Servicio de Rentas Internas el 24 de diciembre del 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No.497 del 30 de diciembre del

mismo año, el mismo que sirve para verificar y evaluar las actividades de la administración tributaria posterior a su ejecución.

Indudablemente el Servicio de Rentas Internas ejerció correctamente su facultad de verificar la devolución del IVA a través de un control posterior, pero este no era el mecanismo jurídico idóneo, como lo menciona el actor dentro de sus argumentos, pues debía iniciar de oficio el recurso de revisión, para establecer el exceso del valor del IVA devuelto, basando su decisión en el artículo 9 segundo inciso de la resolución No. NAC-DGER2008-1512 que al tenor de sus propias directrices administrativas se debía iniciar de oficio el recurso de revisión derivado del control posterior.

La sala manifestó que mal hizo la Administración Tributaria en emitir un oficio (el cual era un acto de simple administración esto según la administración) el cual exhortaba al sujeto pasivo al pago de una cantidad por concepto de valores devueltos en demasía. Esto se desvía del debido proceso, el cual era ejercer el control posterior, determinar el IVA devuelto en exceso y comenzar con el recurso de revisión para subsanar el error y modificar el acto en firme que ellos habían dictado.

Uno de los temas que no resolvió el tribunal, fue de acuerdo si existió o no una evasión de tributo por parte del sujeto pasivo o si el valor del IVA devuelto era el correcto, solo mencionaron que según el artículo 8 de la resolución No NAC-DGER2008-1512 expedida por el Director del Servicio de Rentas Internas el 24 de diciembre del 2008, esto en referencia a la base legal que regulaba la devolución del IVA por internet a los exportadores de bienes, la misma que a la fecha de la demanda se

encontraba vigente. Bien hizo el tribunal pues esto no era el tema a resolver, si no ver si el acto era impugnabile o no.

Dentro de la órbita del primer problema de la sentencia es que la sala aclara que dicha resolución en donde se reconocía un valor por concepto de devolución del IVA del mes de diciembre del 2009 (Resolución No. 113012010RDEV006277) ya se había instrumentalizado en un acto resolutivo, el mismo que ya había adquirido firmeza, y que solo se podía modificar dentro del trámite respectivo, citando de nuevo al recurso de revisión. Recordando que los actos firmes gozan de su totalidad cumplimiento haciendo valer el principio de seguridad jurídica y estos mismos ponen fin a presentar recurso alguno por el tiempo percibido, pues ya transcurrió el plazo de recurso ordinario y el mismo no se interpuso. Por lo tanto, frente al acto administrativo que acreditada un derecho a INEPACA por concepto de devolución de IVA, sólo cabría, el recurso de revisión.

El segundo punto de controversia es respecto de la facultad determinadora de la administración tributaria, la cual sirve para verificar que las declaraciones económicas realizadas por el contribuyente estén conforme al procedimiento legal vigente y se demuestre en sus declaraciones de impuestos, pues estos en algunas ocasiones varían en relación a los valores consignados por estos conceptos en las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Siendo el caso, la administración señala que el sujeto pasivo INEPACA no había presentado los comprobantes correspondientes y que algunos de ellos no iban de acuerdo a la normativa que citaban para la devolución del iba por lo que existía un

excedente erróneo a su favor, con esos antecedentes argumentaban que entre sus facultades estaba la facultad determinadora para resolver el problema. El tribunal no consideró que el proceso de control posterior que realizó el Servicio de Rentas Internas iniciado para la verificación de los valores devueltos en exceso solicitada por internet, pertenece o está dentro de la órbita de la facultad determinadora, sino más bien se encuentra ligado a la facultad resolutoria de una forma complementaria. Pues esta facultad resolutoria comprende lo relevante a las reclamaciones, solicitudes e impugnaciones administrativas presentadas por el sujeto pasivo.

En este punto de la sentencia discrepamos con el Tribunal pues el acto de simple administración que se impugnaba si se encuentra dentro de la facultad determinadora de la Administración, como bien lo manifestó ella ,este acto se produjo por una verificación de un error en el cálculo del IVA y su forma de arreglar el problema era a través de la facultad determinadora , no podría ser de la facultad resolutoria pues nunca existió una solicitud por parte del sujeto pasivo para arreglar el problema del IVA devuelto en exceso.

En lo que respecta de la primera resolución, el actor en su demanda establecía como uno de sus argumentos, la caducidad basada en el artículo 94 del Código Tributario, esto en relación que existía un acto en firme y que ya había caducado el derecho de la Administración para impugnarlo, a lo que la sala señaló que no es esa la normativa legal, sino el artículo 145 numeral 2 del mismo cuerpo legal, para que sea capaz de modificar una devolución materializada en un acto resolutorio firme. Pues la administración si podía dejar sin efecto ese acto a través de un recurso de revisión.

Dentro de este punto de la sentencia, el tribunal consideró que en consecuencia de esto, al no haberse percatado a tiempo que la resolución No. 113012010RDEV006277 del 14 de julio del 2010 contenía un error en los cálculos de la devolución del IVA, esta se mantiene en firme y sus efectos jurídicos permanecen inmodificables con respecto a la devolución de la cantidad de USD \$ 22.719,33 (Veintidós mil setecientos diecinueve 33/100 dólares de los Estados Unidos De América) por concepto del IVA pagado por INEPACA durante el periodo fiscal de diciembre del 2009.

Como último punto a resolver, en cuanto a la obligación que tiene la administración tributaria de motivar sus decisiones en cuanto a ley y los derechos de sus administrados, el tribunal manifestó que el acto administrativo dictado por el Director Regional De Manabí se encontraba debidamente motivado en norma jurídica aplicable al caso, según la exigencia de la constitución y la ley para su plena eficacia jurídica. Se aprecia de manera comprensible la exposición de sus argumentos que tuvo el Director Regional de Manabí del Servicio de Rentas Internas para determinar el exceso en el valor devuelto por concepto del IVA pagado en actividades de exportación durante el periodo fiscal de diciembre del 2009.

En este punto de la sentencia, según nuestro estudio, confunde un poco la idea de la decisión que tomó el tribunal, pues se le da la razón a la Administración de que fundamentó bien el acto impugnado, tan solo no siguió el proceso que le correspondía, ya que luego de haber realizado el control posterior, debió seguir con el recurso de

revisión para dejar sin efecto la resolución anterior, mas no dictar un acto de simple administración que pretendía persuadir al sujeto pasivo.

En la parte final de la sentencia la sala resuelve aceptar la demanda de impugnación presentada por INEPACA y deja sin efecto legal el acto de simple administración emitido por el Servicio de Rentas Internas, confirmando la ejecutoriedad de la resolución anterior que reconocía el derecho a la devolución del IVA a INEPACA. El tribunal debió especificar más en su sentencia que el acto de simple administración tenía efectos jurídicos directos con el sujeto pasivo, que son características propias de un acto administrativo. A su vez mencionar más la violación del debido proceso, al existir ya un proceso plasmado por la ley, como lo era el recurso de revisión, más no el acto de simple administración.

2.3. Análisis de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Los miembros de la Sala, dentro del Recurso de Casación, en su exposición manifestó que es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación y que al no observar del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, consideró válido el proceso.

Sobre la fundamentación del recurso de casación, el recurrente manifestó que su pedido lo basa en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, en la cual argumentó que ha existido aplicación indebida y falta de aplicación de normas de

derecho; señaló que existió aplicación indebida de los Arts. 10 y 220 numeral 3 del Código Tributario, los cuales se refieren a la actividad reglada e impugnabile y con las acciones de impugnación susceptibles de ser conocidas por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, específicamente. Y como falta de aplicación de los Art. 65, 70 y 74 del ERJAFE⁹, los cuales se referían a los actos administrativos, actos de simple administración y sobre la no impugnación de los actos de simple administración, respectivamente.

La Sala en consideración a la causal primera alegada por el recurrente, establece que esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia, dicha causal tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* (error de apreciación del derecho) por lo que debe demostrar la violación directa de las normas sustantivas.

La Sala también precisó que es importante diferenciar entre ignorancia y error, para poder establecer si el juez actuó por negligencia o desconocimiento de la situación (ignorancia), o en su defecto, determinar si en su actuar existió una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos (error).

En relación a la aplicación indebida de los Art. 10 y 220 numeral 3 del Código Tributario, la Sala considerando lo establecido por el recurrente, esto es, que la Sala de instancia al momento de resolver aplicó de manera indebida las normas jurídicas que se refieren a la actividad reglada e impugnabile de los actos administrativos emitidos por la

⁹ ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA (actualmente derogado por el Código Orgánico Administrativo).

Administración Tributaria y las acciones de impugnación susceptibles de conocimiento por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, ya que el oficio emitido por la Administración Tributaria no constituye un acto administrativo, sino un acto de simple administración, por lo cual no cabe la acción de impugnación a dicho oficio, y dicha causa debió ser archivada.

Sin embargo, el Tribunal de instancia en la sentencia atacada manifestó que el Oficio materia de la controversia constituye un acto administrativo que pertenece a la gestión tributaria del Servicio de Rentas Internas y que por lo tanto es un acto impugnabile por la vía jurisdiccional.

La Sala a través de un exhaustivo análisis e interpretación del derecho, sostiene que el Oficio emitido por la Administración Tributaria es el resultado de un Control Posterior efectuado en relación a la devolución de IVA a INEPACA, un oficio que no estableció una determinación tributaria ni tampoco una revisión de la actuación de la Administración, sino que, el oficio gozaba del carácter de ser un acto de simple administración, cuya finalidad era la de persuadir al contribuyente a la restitución del valor indebidamente devuelto.

Del análisis de la sentencia podemos considerar que la Sala sostuvo que al ser el oficio un acto de simple administración, el contribuyente debió haber esperado a que la Administración Tributaria iniciara de oficio el Recurso de Revisión, para que este procediera a la emisión del acto administrativo que modificara la devolución del IVA

presentado por INEPACA, para que, una vez notificado con dicho acto pudiera impugnarlo, ya que en dicha situación sí se encontraría frente a un acto administrativo.

Como ya lo manifestamos en el marco teórico, luego de haber realizado el control posterior la Administración debió empezar de oficio el recurso de revisión, pues esta es una facultad extraordinaria que le permite revisar los actos emitidos por ella misma, ya sean que estos actos se encuentren o firme o ejecutoriados.

Sin embargo, pudimos observar que la Sala es concreta al pronunciarse sobre los actos de simple administración, y señala que el Oficio emitido por la Administración Tributaria, no constituye un acto administrativo, sino un acto de carácter interno y que por su naturaleza es no impugnable en sede judicial, por cuanto no genera efectos jurídicos directos al contribuyente, y por lo tanto, ese oficio se lo puede asimilar como una comunicación de diferencias o preventiva de sanción, lo cual constituye un acto interno (acto de simple administración) que no fue dictado en relación a la gestión tributaria.

Esta postura de la Sala en nuestra opinión es muy debatible, ya que el oficio no tenía un carácter interno de la Administración, sino que era un oficio que le determinaba al contribuyente el pago de una suma de dinero que anteriormente se le había devuelto como un beneficio a INEPACA por ser un exportador de bienes, es decir, un derecho que el contribuyente posee por sus actividades comerciales, por lo tanto, no es un acto de simple administración sino que directamente es un acto administrativo, ya que le

determina al contribuyente que restituya una parte de la cantidad devuelta en el término de 5 días.

Sin embargo, una vez que la Sala determinó la naturaleza del oficio, (naturaleza que a nuestra perspectiva no es la correcta), el mismo que fue emitido a través del ejercicio de la facultad de control de la cual goza la Administración, y al considerar que dicho oficio no genera una determinación de obligaciones tributarias ni establece responsabilidades al contribuyente, determinó que dicho oficio no era susceptible de impugnación a través de la vía judicial, pues solo era un acto de simple administración que tenía como fin comunicarle al contribuyente sobre el error al momento de la devolución del IVA y que lo exhortaba a su pago correspondiente.

Para la Sala, quedó evidenciado que el Tribunal A quo resolvió sobre una causa que no era de su competencia, pues como ya lo determinó los actos de simple administración no son impugnables mediante la vía judicial, y también pudo determinar la aplicación indebida de los Arts. 10 y 220 numeral 3 del Código Tributario y la falta de aplicación de los Art. 65, 70 y 74 del ERJAFE, por lo cual se ha configurado la causal primera de la Ley de Casación.

Con dicha motivación, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia casa la Sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 4 con sede en Portoviejo y declara la legitimidad y validez jurídica del Oficio N° RMA-ATROPEG13-00003 emitido por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

Sin embargo, dicha resolución tomada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, a nuestro parecer y al haber realizado un estudio profundo sobre el acto administrativo y sus efectos, atenta directamente contra los derechos del contribuyente, ya que, justifica el mal actuar de la Administración basándose meramente en lo dispuesto por el ERJAFE acerca del Acto de Simple Administración, cuando ha quedado claro que dicho acto solo se emite dentro de los mismo órganos de la Administración y no al contribuyente.

Dicho oficio, como quedó demostrado, causó un efecto jurídico directo al contribuyente, por lo cual, ya no estaríamos frente a un acto de simple administración, sino más bien frente a un acto administrativo, ya que dicho oficio está dejando sin efecto una resolución anterior dictada por la propia Administración Tributaria en donde se establecía el derecho del contribuyente a la devolución del IVA en una determinada cantidad, cuya resolución ya se encontraba en firme y ejecutoriada, sin embargo, a través de dicho oficio que fue emitido posteriormente, le establecía al contribuyente que tenía la obligación de restituirle a la Administración valores que fueron devueltos en exceso por concepto de devolución del IVA.

El oficio no le exhortaba al contribuyente a la devolución del pago en exceso como dice la Sala, sino que le exigía la restitución inmediata de esos valores, por lo cual, eso constituye un efecto jurídico directo al contribuyente, ya que se le determina una obligación de restitución de valores, por lo cual dicho oficio si era materia de impugnación, ya que dejaría de ser un acto de simple administración, una vez que es exteriorizado al contribuyente y el mismo genera efectos jurídicos directos.

En base a la investigación realizada sobre el control posterior y el recurso de revisión, se ha podido determinar que el camino correcto que debió seguir la Administración Tributaria luego de realizar el respectivo control posterior, era iniciar de oficio el recurso de revisión del acto resolutivo en donde se le atribuyó la devolución del IVA a INEPACA en una cantidad de \$22,893.93 y no expedir un acto determinativo de obligación al contribuyente.

Por lo cual consideramos que la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, vulneró el derecho de impugnación establecido en el Art. 173 de la Constitución de la República el cual indica que “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial” (Constitución de la República del Ecuador , 2008).

Así también, se vulneró el debido proceso, ya que la Sala de la Corte Nacional de Justicia, manifestó que al no ser un acto administrativo la causa debió ser archivada en primera instancia, dejando al contribuyente en indefensión y sin poder ejercer ese derecho procesal de iniciar una acción judicial de impugnación en contra del oficio emitido por la Administración Tributaria.

3. CONCLUSIONES

En conclusión hemos podido determinar la naturaleza del oficio emitido por la Administración Tributaria, siendo este un acto administrativo, que causó un efecto jurídico directo al contribuyente, por lo cual, es un acto susceptible de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario como lo señala la Constitución y la ley. También se pudo concluir la existencia de la vulneración a las garantías básicas del debido proceso, así como a la seguridad jurídica establecida en nuestra Carta Magna.

Hemos llegado a la presente conclusión ya que en la investigación del presente proceso seguido por impugnación del oficio emitido por el director regional del Servicio de Rentas Internas, se ha podido constatar las divergencias de decisiones entre los juzgadores, ya que la Sala de instancia resolvió con lugar de demanda señalando que el oficio constituye un acto administrativo, mientras que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia casó la sentencia indicando que no se habían aplicado los precedentes normativos acerca de los actos de simple administración, pues para ellos dicho oficio era un acto no impugnabile.

Por lo cual, es importante indicar la diferencia que existe entre el acto administrativo y el acto de simple administración, siendo el primero la declaración de la voluntad de la administración que causa efectos jurídicos directos al administrado, mientras que el acto de simple administración es una declaración de la voluntad de la administración, inter-orgánico, es decir, que produce efectos dentro de la propia Administración o de las instituciones que la integran, (más no al contribuyente), este

acto produce efectos jurídicos indirectos, por lo cual no es susceptible de impugnación a diferencia del acto administrativo.

A partir de este estudio de caso, pudimos analizar que, el solo hecho de que la Administración haya emitido un oficio y el mismo lo haya exteriorizado hacia el contribuyente, generando efectos jurídicos directos, se constituye en un acto administrativo, por lo cual, es estrictamente impugnable, ya que la acción de impugnación, es una potestad que tiene el contribuyente de protegerse ante las resoluciones o decisiones que tome la Administración Tributaria en contra de sus derechos.

Efectivamente el control posterior tiene como finalidad efectuar de manera oportuna los correctivos y acciones necesarias para evitar que el perjuicio a la Administración sea mayor, y mediante este control verificar si los montos devueltos fueron los correctos o no, si estos fueron entregados en exceso, pues se debe iniciar de oficio el recurso de revisión.

En sí, lo que tuvo que hacer la Administración Tributaria era realizar de oficio un Recurso de Revisión a la devolución del IVA a favor de INEPACA y no emitir un oficio al contribuyente exhortándole al pago del valor en exceso que se le generó. La Administración goza de este recurso precisamente para corregir los errores que se puedan generar con respecto a estas devoluciones realizadas por medio del sistema de internet, y así seguir un proceso conforme a Derecho.

4. BIBLIOGRAFÍA

Corte Interamericana de Derechos Humanos. (1987). *Convención Americana sobre Derechos Humanos*.

Aguirre, M. (2015). *Implementación de los modelos de controles extensivos e intensivos en el control posterior aduanero tributario del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador*. Guayaquil: Instituto de Altos Estudios Nacionales.

Albuja, M. (2014). *Necesidad de reformar el Art. 3 de la ley de la jurisdicción contenciosa administrativa, en el sentido de precisar causales claras para proponer acciones contenciosas administrativas por las vías objetivas y subjetivas*. Loja: Universidad Nacional de Loja.

Benalcázar, J. C. (2006). *Los actos administrativos consensuales: una técnica para el ejercicio de la participación ciudadana en las decisiones de la administración pública*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Cámara de Comercio de Quito. (22 de Diciembre de 2012). *DerechoEcuador*. Obtenido de DerechoEcuador: <https://www.derechoecuador.com/recurso-de-revision-en-la-administracion-publica>

Cassagne, J. (2002). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Cassange, J. (2002). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires : Abeledo Perrot.

Código Orgánico Administrativo. (2017). Quito: LexisFinder.

Código Orgánico de la Función Judicial. (2021). Quito: LexisFinder.

Código Tributario. (2019). Quito: LexisFinder.

- Constitución de la República del Ecuador . (2008). Montecristi: LexisFinder.
- Couture, E. (1958). *Estudios de derecho procesal civil*. Buenos Aires.
- Departamento de Normativa Tributaria. (2020). *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial Suplemento 209.
- Fonrouge. (1970). *Derecho Financiero*. Buenos Aires.
- García de Enterría y Fernández. (2002). *Curso de derecho administrativo*.
- García de Entrerria. (1989). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas S.A.
- García, S. (2006). *El Debido Proceso. Conceptogeneral y regulación en la Convención Americana sobre Derechos Humanos*. Mexico D.F: UNAM.
- Gordillo, A. (2014). *Tratado de Derecho Administrativo y Obras selectas* . Buenos Aires : Fundación de Derecho Administrativo.
- Hugo Hernando Bernal Vallejo y Sandra Milena Hernández Rodríguez. (2001). *El debido proceso disciplinario*.
- Larico, D. (2020). *La imposibilidad de revisar la validez del acto administrativo firme en el proceso de cumplimiento contencioso administrativo*. Perú: Universidad Nacional del Antiplano.
- López, E. (2013). *Ejecución del acto administrativo firme y favorable*.
- Merchán, M. F. (2015). *Aplicación de la conversión de la acción contenciosa tributaria en pago indebido*. Quito: PUCE.
- Naranjo, R. (2016). *La motivación como garantía constitucional*. Quito: Universidad Central.

Pasquel, A. Z. (2005). *Proceso penal y garantías constitucionales*.

Resolución del SRI 15. (2019). *NORMAS QUE REGULAN DEVOLUCIÓN DEL IVA A EXPORTADORES DE BIENES*. QUITO: SRI.

Rodas, W. (2006). *La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador*. Ecuador.

Tardío, J. (2012). *Lecciones de Derecho Administrativo*. Alicante: Club Universitario.

Trujillo, J. C. (2013). *Constitucionalismo Contemporáneo, teoría, procesos, procedimientos*.

Zavala, B. (2002). *El debido proceso Penal*.