



UNIVERSIDAD SAN GREGORIO DE PORTOVIEJO

CARRERA DE DERECHO

**Proyecto de Estudio de Casos previo a la obtención del título de: Abogado (a) de
los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador.**

Tema:

Caso Tributario N° 13802-2017-00416, que sigue MARZAM CIA. LTDA en contra
del Servicio de Rentas Internas: “El principio de legalidad como garantía
constitucional del derecho al debido proceso y la seguridad jurídica del contribuyente
en el Régimen Tributario.

Autores:

Vásquez Proaño Giuseppe Javier.

Arauz Ponce Ángel Antonio

Tutor de Praxis

Ab. Yokir Reyna Zambrano, Mgs

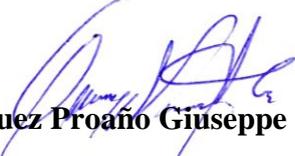
Cantón Portoviejo-Provincia de Manabí-República del Ecuador.

2021.

CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR.

Vásquez Proaño Giuseppe Javier y Arauz Ponce Ángel Antonio, de manera expresan hacen la cesión de los derechos de autor y propiedad intelectual del presente trabajo investigativo: Caso Tributario N° 13802-2017-00416, que sigue MARZAM CIA. LTDA en contra del Servicio de Rentas Internas: “El principio de legalidad como garantía constitucional del derecho al debido proceso y la seguridad jurídica del contribuyente en el Régimen Tributario” a favor de la Universidad San Gregorio de Portoviejo, por haber sido elaborada bajo su patrocinio institucional.

Portoviejo, septiembre 2021


Vásquez Proaño Giuseppe Javier
C.C. 1311326654
Autor.


Arauz Ponce Ángel Antonio
C.C. 1312748112
Autor.

ÍNDICE

CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR.....	II
ÍNDICE.....	III
INTRODUCCIÓN.....	IV
MARCO TEÓRICO.....	6
1.1. La Administración tributaria.....	6
1.2. El Servicio de rentas internas (SRI) dentro del régimen tributario interno.....	7
1.3. Sujetos de la relación tributaria: Estado y contribuyente.....	8
1.4. Derechos económicos del contribuyente.....	10
1.5. De Los impuestos y específicamente del IVA.....	11
1.6. El impuesto al valor agregado (IVA): Generalidades.....	13
1.7. Reintegro del IVA.....	16
1.8. Inaplicabilidad del reintegro del IVA en la actividad petrolera del art. 72 de la LRTI.....	16
1.9. El debido proceso en materia tributaria.....	17
1.10. Legalidad como principio constitucional del derecho tributario.....	19
1.11. Seguridad jurídica.....	20
2. Análisis de caso.....	22
2.1. Hechos facticos.....	22
2.2. Análisis.....	29
Conclusiones.....	42

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario es una de las ramas de derecho que tienen una gran connotación en la sociedad y en el Estado, en razón de que logra ser parte del día a día, puesto que su naturaleza radica en generación de un tributo, el mismo que va a permitirle al Estado recibir ingresos. Lo antedicho, además, conjuntamente con una política económica tendiente a estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y destinado a fines productivos y de desarrollo nacional.

En este contexto, como futuros profesionales del derecho, es significativo conocer las figuras legales que abarcan a esta materia, la misma que como todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, debe someter sus normas y procedimientos a los principios Constitucionales, sean en lo administrativo como lo judicial.

El presente análisis de caso es pertinente en base a la línea de investigación de estudios sociales del Estado y del derecho desde la perspectiva constitucional y del ordenamiento jurídico ecuatoriano. La problemática analizada radica en el proceso Contencioso Tributario, que conoce la impugnación de la Resolución No. 917012017RREV000393, emitida por el Servicio de Rentas Internas que niega la solicitud de reintegro de IVA pagado por el Contribuyente ¿Se inobservó o no el principio de legalidad como Garantías Constitucional del derecho al debido proceso y la Seguridad Jurídica del contribuyente?

El tema es relevante, dado que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario y la Corte Nacional de Justicia, realizan desarrollo argumentativo válidos, relevantes, pero con decisiones judiciales distintas frente a un mismo hecho.

Este desarrollo jurisprudencial, permitirá que se analicen varias aristas argumentativas respecto de las normas jurídicas vigentes en nuestro ordenamiento jurídico y la Constitución de la República del Ecuador, y consecuentemente, servirá como fuente de consulta en materia tributaria y de casación, respecto de cómo ha de interpretar un Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario.

El presente caso analiza una garantía constitucional del debido proceso como lo es el principio de legalidad y la seguridad jurídica del contribuyente en el Régimen tributario.

Por lo expuesto, el presente caso, al ser un caso que involucra a un sector estratégico dentro del universo de Contribuyentes, como es al sector petrolero y a fines, potencia aún más el interés que podría aludirse, pues es de conocimiento de todos, la delicada tarea de la aplicación de políticas fiscales probas y más cuando involucran a sectores económicos tan sensibles como es el del presente Estudio de Caso

MARCO TEÓRICO

1.1. La Administración tributaria

A la administración tributaria se la logra concebir como: “Aquel eje trasversal del desarrollo Estatal” (Moscoso, 2017, pág. 2). En este sentido, este tipo de administración se la tiene como una labor del tipo gubernamental, que fehacientemente es clave, por cuanto, radica en la implementación de normativa en materia tributaria, donde logra incluirse la gestión de las operaciones de los sistemas tributarios. Lo cual como resultado presenta, la generación del cumplimiento de pago por parte de cada contribuyente (Moscoso, 2017).

Por lo antedicho, es relevante esta administración, porque por la misma se consigue el cumplimiento tributario de una nación, regula las cargas impositivas y tiene sus propias potestades. La Administración Tributaria y sus órganos se establecen de forma plena en el Código Tributario, en su artículo 64 al referirse a la administración tributaria central, establece que:

“La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al presidente de la República, quién la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca” (Asamblea Nacional, 2016).

La doctrina concibe a esta administración como el sujeto activo de la función pública y se la define como “*El conjunto de órganos estatales a los que esta atribuida en forma normal y característica el desarrollo de dicha función*” (Patiño, 2003, pág. 1).

De acuerdo con lo analizado, es importante hacer algunas observaciones; en este sentido, hay que tener claro que, El Estado generalmente para cumplir sus fines, va a requerir de recursos, los mismos que tienen diferentes fuentes procedencia. Estos recursos han de recaudarse y administrarse por los órganos que se han creado y establecido en el territorio con ese único fin (Albi, 2010).

En esta línea, la administración tributaria viene a constituir una serie de órganos y funciones a los que la ley logra dotarles competencias para que actúen en el marco de las relaciones jurídicas que existen entre Estado y contribuyentes, consiguientemente las competencias de cada uno de estos órganos se determinan en las leyes, sustantivas y adjetivas, por lo tanto, toda actividad que logren efectuar estos órganos, estarán dentro de un ámbito eminentemente reglado.

1.2. El Servicio de rentas internas (SRI) dentro del régimen tributario interno

El Servicio de Rentas (SRI) es una institución pública que surge a inicios de diciembre de diciembre de 1997, basándose de conformidad con su portal *web*: “*en los principios de justicia y equidad, como respuesta a la alta evasión tributaria, alimentada por la ausencia casi total de cultura tributaria*” (SRI, 2020). Como institución se crea concretamente para ejercer la potestad tributaria.

De acuerdo con Aguirre (2013) Desde que se alcanzó la creación de este su órgano, ha conseguido ser destacado se ha destacado por ser una institución de carácter independiente en cuanto al tema de definiciones de políticas y marcos estratégicos de gestión, los que han logrado que equilibradamente se manejen aspectos como la transparencia y firmeza en la toma de decisiones.

En este sentido, la fuente que le da reconocimiento a la personalidad jurídica del SRI así como la capacidad plena pública y privada, es la Constitución y la ley, constituyéndose como un ente revestido de autonomía y que a su cargo tiene la responsabilidad de manejar su propio presupuesto en aras de la ejecución de sus programas: “ Gestión de recursos – materiales y humanos- , autonomía administrativa, capacidad del diseño de políticas flexibles que logren adaptarse a las necesidades funcionales de la administración orientada hacia sus objetivos a fin de obtener resultados (Parra, 2010).

1.3. Sujetos de la relación tributaria: Estado y contribuyente

Toda relación de carácter jurídico, va a estar compuesto por elementos del tipo personal, siendo estos los denominados “sujetos de la relación” (López, 2018). En materia tributaria, los sujetos intervinientes en cuanto a derechos, obligaciones y procedimientos, se expresan de forma clara en el código tributario sin: sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el Contribuyente:

El primero de estos sujetos (activo) se determina en el art. 23 del Código y es el Estado, el cual se plasma en dicha normativa como; acreedor del tributo. Mientras que del pasivo se establece en el art. 24 toda persona, siguiendo las pautas de la vía civil, abarca a las naturales como las jurídicas, que, según la ley, tiene la obligación plena de que una prestación tributaria se vea cumplida.

De este sujeto pasivo, además indica el art. 24 que la administración puede denominarlo tanto como contribuyente o responsable (Asamblea Nacional, 2016). Siguiendo con el mismo artículo, de forma expresa también se imprime que son considerados igualmente sujetos pasivos:

- Comunidades de bienes.
- Herencias yacentes.
- Entidades con carencia de personalidad jurídica, pero que logren constituir una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se halle establecidos en ley tributaria respectiva (Asamblea Nacional, 2016).

Por su parte, respecto del contribuyente como tal, este cuerpo legal hace una breve definición de lo que ha de entenderse en su art. 25.- expresándose que el contribuyente es aquel individuo – natural o jurídico- a quien logra imponérsele una prestación tributaria mediante ley impone, por verificársele a ésta; del hecho generador (Asamblea Nacional, 2016). Culmina dicha definición con el señalamiento de que, el

contribuyente jamás va a perder dicha condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque su traslación sea ejecutada a otras personas.

Puede observarse, de la definición de ambos sujetos, la consecuencia jurídica de la relación, como lo es la dependencia, en tanto que, los sujetos – activo y pasivo- van a depender por igual el uno del otro para su actividad, inmersos así; en la relación cuyos rol principal del primero es el de recaudar y el segundo de contribuir, dándose así; el origen así a la obligación tributaria, que definida por el mismo CT, es aquel vínculo de carácter jurídico-personal que tiene existencia entre el ente Estatal y los contribuyentes, en virtud del cual, una prestación en dinero ha de satisfacerse, en el momento en que el hecho generador sea verificado.

1.4. Derechos económicos del contribuyente

La Guía del SRI (2020) que exterioriza los derechos de los contribuyentes, entre los cuales se hallan los derechos económicos, siendo estos:

- **Derecho a presentar solicitudes de devolución de impuestos en los casos que corresponda.** Basado en la base legal, formatos, procedimientos y requisitos para realizar la solicitud de devolución de impuestos.
- **Derecho a solicitar la prescripción de acciones.** La prescripción de acción de cobro debe ser alegada expresamente por el ciudadano o contribuyente, el SRI no podrá declararla de oficio, por tal motivo se debe ingresar por escrito la petición en cualquier Secretaría de la Administración Tributaria a nivel nacional.

- **Derecho a que se aplique el régimen de caducidad de las facultades de esta Administración Tributaria.**

1.5. De Los impuestos y específicamente del IVA

De forma sucinta se hace un análisis de los impuestos y los tipos que existen en el marco jurídico ecuatoriano, haciendo un enfoque en el impuesto al Valor Agregado (IVA), en razón que es de este último del cual refiere el análisis del caso y su problemática. Los impuestos que consiguen denominarse como:

“La prestación que el Estado alcanza a exigirle a un sujeto, ello por ejercer su potestad de imperiosa – recaudadora. El sujeto, también concebido legalmente como contribuyente, está obligado por mandato del régimen interno, a que pague por encontrarse en el caso advertido por la disposición legal que consulta la existencia del tributo” (Troya, 2011, pág. 33).

Para Valdés (2000) el impuesto consigue ser sin duda; el habitual tributo, como término general, es decir, el que representa mejor al género confundándose prácticamente con él. El experto jurista igualmente, imprime que sobre la relevancia y significado del impuesto en el marco financiero contemporáneo y el que consigue presentar mayor interés científico

Parafraseando a Juan J. Paz y Miño, (2015):

Impuesto es sinónimo de tributo. Los que son cobrados por el Estado (sujeto activo) a los “contribuyentes” (sujetos pasivos), general, común y obligatoriamente, y que deben ser pagados en virtud de que estos últimos tienen un patrimonio, realizan actividades para recibir rentas o ingresos, o se dedican a la transferencia o circulación de bienes o servicios personales. Hay impuestos nacionales, es decir, obligatorios ante el Estado central, como los que se cobra sobre las rentas, al valor agregado (IVA), a los consumos especiales o a las herencias, legados y donaciones; pero también hay impuestos municipales, como los que se cobra sobre propiedades urbanas y rurales, el de alcabala o sobre los vehículos (pág. 43)

En conclusión, es el SRI, instituido como organismo fiscal, quien tiene encargado la recaudación de impuestos, siendo los existentes:

- Impuesto a la renta.
- Impuesto Al Valor Agregado – IVA.
- Impuesto A Los Consumos Especiales – ICE.
- Impuesto a las Herencias, Legados Y Donaciones.
- Impuesto a la salida de divisas.
- Impuesto a los Vehículos Motorizados de transporte terrestre.
- Impuesto a la renta único para la actividad productiva del banano.
- RISE
- Impuesto a los activos en el exterior.

- Impuesto a los espectáculos públicos.

1.6. El impuesto al valor agregado (IVA): Generalidades

El Impuesto al Valor Agregado según lo dispone el art. 52 de la LRTI “(...) *grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley* (Asamblea Nacional, 2016).

El Código Tributario, de este y de los demás tributos señala que son aplicables tras verse verificado el hecho generador que la ley prevé, así lo establece en su art. 15 que refiere a la obligación tributaria y le da a la misma la característica de ser una relación que vincula lo jurídico y personal, que logra presentarse entre el Estado (SRI) y los contribuyentes (Asamblea Nacional, 2016).

En razón de que se mencionada en el concepto del IVA al hecho generador, es importante aludir a este, como elemento se haya concretado de forma expresa en el art. 61 LRTI. En el mismo, pese a que no se haya una definición concreta, se identifica las situación o acciones en las que éste puede verificarse, en todas las situaciones logra haber un elemento común, le que es, la entrega del respectivo comprobante de venta, siendo estas:

- Se verificará en transferencias del tipo local de dominio de bienes, independientemente si son a crédito o de contado, pudiendo verificarse cuando el bien sea entregado o cuando se pague total o parcialmente, o inclusive cuando se realice la acreditación en cuenta, lo que suceda primero, a la luz de tal hecho, ha de emitirse de forma exigida, la respectiva factura o comprobante de venta (Asamblea Nacional, 2016)

- En las prestaciones de servicios. - cuando fehacientemente se dé el servicio, o al momento de que el mismo sea pagado o parcial del precio o acreditación en cuenta (Asamblea Nacional, 2016).

- En el caso de prestaciones de servicios - por avance o etapas de obras - el aquí va a verificarse el hecho generador con la acción de entrega de los certificados -de avance o etapa-

- En el caso de uso o consumo personal.

- En el caso de que sean introducidas mercaderías al territorio nacional, cuando es despachado por aduana se verifica el hecho generador.

- En el caso de transferencia de bienes o prestación de servicios que adopten la forma de tracto sucesivo, el impuesto al valor agregado -IVA (Asamblea Nacional, 2016).

Ahora bien, el IVA al ser uno de los impuestos dentro de la clasificación de los mismos en el Régimen tributario interno, se compone además de los sujetos y el hecho generador, de los siguiente:

- **El objeto.** - radica en la actividad, cosa o servicio a la que la normativa interna le señala como el motivo del gravamen, considerándosele el hecho generador del impuesto (García, 2016).

- **La fuente.** -. Alude al monto de los bienes y/o riqueza de una persona física o moral, de donde consiguen provenir sumas necesarias para el pago de los impuestos. En este contexto, por fuente se tiene al capital y el trabajo (García, 2016)..

- **La base.** - En términos tributario, por base se tiene a la cantidad de dinero que es gravable, sobre este monto va a determinarse la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros (García, 2016).

- **La cuota.** - Viene siendo, el valor percibido por unidad tributaria, fijándose de tal modo; en cantidades absolutas, pudiendo la mismas ser: fija, proporcional, progresiva, degresiva, o regresiva (García, 2016).

Estos elementos, que los ha implantado la doctrina en esta materia específica, recayendo o siendo aplicable a nivel mundial en tema de impuestos, en razón de que se concuerda que efectivamente estos son los elementos que logran componer a los impuestos en general, siendo el IVA uno de ellos.

1.7. Reintegro del IVA

En el Ecuador, se hallan beneficios tributarios entre ellos el reintegro al IVA., y específicamente a las actividades de exportación que es la que se establece en el art. 72 de la LORTI. La devolución o reintegro, tiene que tenerse en primer lugar, que es un derecho que tienen los contribuyentes de solicitar la devolución del IVA pagado en las compras e importaciones, en los casos que especifique la normativa correspondiente.

De acuerdo a la Dra. Benítez (2014), se prevé el reintegro del IVA pagado por personas naturales y sociedades que lo hubieran pagado en:

- Adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten.
- Adquisiciones de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.

1.8. Inaplicabilidad del reintegro del IVA en la actividad petrolera del art. 72 de la LRTI

Desde la Ley 99-24, RO-S 181-S: 30-abr-99 que tenía incluso una Ley interpretativa (Ley 2004-41, Ley Interpretativa del Artículo 69-A (72) de la LRTI (RO 397: 11-ago-2004)), se estableció que en materia tributaria el reintegro del IVA no aplicaba a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, puesto que el petróleo no se fabrica, sino que se lo extrae de los respectivos yacimientos.

Actualmente, la Ley de Régimen Tributario Interno en relación al derecho a la devolución o reintegro del IVA, señala:

(...) Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación. (...) El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad 38 petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables (Asamblea Nacional, 2016).

De acuerdo con lo indicado en este artículo -en la parte pertinente que se ha copiado- son tres las fases que de manera expresa, no son susceptibles a devolución o reintegro del IVA al contribuyente, y por solo esas tres se ha de denegar la solicitud de devolución.

1.9. El debido proceso en materia tributaria

El debido proceso, es un principio y derecho que tiene toda persona al ser parte de una causa, no importa si esta es administrativa o judicial, o si es civil, tributaria, de familia u otra materia. Lo primero que debe resaltarse, es que este principio de rango constitucional, es caracterizado por su naturaleza que señala que cualquier proceso ha de efectuarse basado en normas existentes al momento en que hecho ocurra o se impute, y dicho proceso tiene que ser ejecutado ante Autoridad competente y además: *“Bajo el cumplimiento estricto; de cada una de las formalidades propias de cada actuación”* (Galvis, 2019, pág. 2).

Al respecto, debe señalarse que, si bien las investigaciones que la autoridad tributaria efectúa de forma adelantada, han de revestirse de un procedimiento de carácter especial, se sujetaran siempre a la aplicación preferente de los principios y normas constitucionales (Galvis, 2019). Al ser un principio constitucional, el Debido proceso se debe aplicar en todas las actuaciones que realiza la administración tributaria y el tribunal único en esta específica materia.

Esta es una institución que posee un sinnúmero de estudios jurídicos por la relevancia del mismo, así con institución del derecho y en el marco de su rango constitucional, *“Logra identificarse como una de las instituciones de mayor trascendencia en el Derecho Procesal moderno. Lo que garantiza como principio y derecho; son que se vean respetados y garantizados; los derechos de los sujetos procesales es el objetivo de la administración de justicia”* (Carocca, 1998, pág. 23).

1.10. Legalidad como principio constitucional del derecho tributario

El principio de legalidad, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, lo que va a suponer es; la sujeción del Estado al marco jurídico en vigencia, ello como resultado de la evolución política de los ciudadanos y las poblacionalidad, que ha alcanzado a que pueda imponerse a este postulado, como un derecho fundamental de todos los ciudadanos y residentes en un país (Aguirre, 2013).

De ahí que como recalca Aguirre (2013) en materia tributaria, no ha de perder su naturaleza como principio fundamental, más en un Estado moderno y constitucional. La legalidad en la tributación, que es reconocida además como reserva de ley o *Ex- Legem*, que, cabe aclarar que, ciertamente, no es exclusivo del derecho tributario, si tienen a revestirse de esencialidad en esta materia concreta.

Lo antedicho por la relevancia del significado de la misma, esto es, que no existirá tributo alguno, si no se ha establecido previamente en la ley–Nullum Tributum Sine Lege– (Valdes, 1996). Parfraseando a Uckmar (2009), el principio de legalidad, en su sentido más amplio; instituye que todo acto gubernamental o administrativo obligatoriamente tienes que subordinarse a la Constitución, tratados internacionales y normativa legal vigente, constituyéndose así, en un reflejo de la democracia y soberanía popular, en razón de que la ley se imprime como aquella declaración de voluntad soberana, y que va a manifestarse como la Constitución lo prescribe, es decir, que el ordenamiento obligatoriamente ha de someterse a los límites y principios constitucionales.

1.11. Seguridad jurídica

La seguridad jurídica, más que un derecho, también es una garantía constitucional, puesto que, la norma superior instituye a la misma como un derecho de protección; en su art. 82 expresa: *Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes* (Asamblea Nacional, 2016).

La sentencia, N° 143-14-SEP-CC, explica:

(...) El derecho a la seguridad jurídica, logra que se vea generada en todas las autoridades públicas, una obligación de aplicación de la normativa pertinente a cada caso concreto, dicha autoridad solo tomara como base fundamental lo que la Constitución y la ley establece, y los derechos constitucionales que la primera reconocen. De este modo, las personas adquieren seguridad, en cuanto al destino de sus derechos, puesto que, el ordenamiento jurídico previamente establece una consecuencia para cada hecho determinado. (Sentencia N.0143-14-SEP-CC, 2014).

Las potestades de la administración, en este sentido, consiguen ligarse estrechamente con el principio de legalidad, eso incluye a la administración tributaria. El principio de legalidad de la Administración refiere a aquella vinculación de ambas figuras a las regulaciones que prevé el legislativo, conjuntamente, consigue someterla al control de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Esta última que tiene a su cargo el examen -dentro del marco de su competencia- de si se han observado las leyes por parte de la Administración: “*De conformidad a este principio, cada una de las actividades de los órganos del Estado, y de sus autoridades y sus funcionarios, han de realizarse en concordancia a la Constitución y la ley, y dentro de los límites establecidos por las mismas*” (Parejo, 2009).

2. ANÁLISIS DE CASO

2.1. Hechos facticos

El gerente de la empresa MARZAM CIA. LTDA., presenta impugnación ante el Tribunal Contencioso Tributario con el fin de que se deje sin efecto el contenido de la Resolución No. 917012017RREV000393, emitida por el Director General del SRI en todo su contenido, toda vez que; la misma confirma el contenido de la Resolución No.113012016RREC060098, que se emitió luego de la sustanciación del Reclamo presentado por el sujeto pasivo respecto de la Resolución emitida por el Departamento de Devoluciones que niega el reintegro de Iva Pagado por el contribuyente.

Legitimados Pasivos:

- Director General del Servicio de Rentas Internas (SRI), y con la notificación de la Procuraduría General del Estado.

Objeto de la controversia:

En la Audiencia Preliminar, con la aprobación de las partes procesales, se fijó como objeto de la controversia:

(...) Que el Tribunal determine si procede o no: “Dejar sin efecto la Resolución No. 917012017RREV000393 por Impuesto al Valor Agregado, período febrero del año 2015, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas de

fecha 29 de septiembre de 2017, la cual confirma la Resolución No. 113012016RREC060098, y se disponga: a) La revocatoria de la Resolución No. 113012016RREC060098, de 09 de diciembre de 2016, dentro del trámite No. 113012016019772 y la revocatoria de la Resolución No. 113012016RDEV012803, de 09 de marzo de 2016; y, b) La devolución de del IVA pagado vinculado con actividades de exportación, por la cantidad de USD \$214.955,29, por el mes de febrero de 2015 más intereses de ley o en su defecto se señale la aplicación del IVA como crédito tributario y su aplicación en los términos de la ley (Contra resoluciones , 2017)

Solicita a la Administración Tributaria se deje sin efecto el contenido de la Resolución No. 917012017RREV000393, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas en todo su contenido, toda vez que la misma confirma el contenido de la Resolución No.113012016RREC060098, de 09 de Diciembre de 2016, dictada por la Dirección Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas (Contra resoluciones , 2017).

En esta última se resolvió que el valor de USD \$214.955,29 no tiene derecho a crédito tributario ni es sujeto de devolución de IVA conforme la argumentación que se incluye en la misma (puntos 1 al 74); sin sustento alguno, la posición de la autoridad tributaria que analice el real contenido y alcance del Art. 72 de la LRTI. En efecto, solo en el párrafo 75 y de manera muy subjetiva sin soportar su decisión, la Administración Tributaria llegó a una conclusión que, a su criterio, no está soportada en las normas legales del caso (Contra resoluciones , 2017)

Las mencionadas resoluciones Nos. 917012017RREV000393 (Recurso de Revisión) y No. 113012016RREC060098 (Reclamo Administrativo) deben ser declaradas sin efecto alguno por falta de motivación puesto que contravienen expresamente lo que disponen los artículos 81 y 103 numeral segundo del Código Tributario Orgánico (Contra resoluciones , 2017).

Basta dar una simple lectura a resoluciones Nos. 917012017RREV000393 (Recurso de Revisión) y No. 113012016RREC060098 (Reclamo Administrativo) para observar que, en parte alguna de ellas, se llega a motivar debidamente el por qué considera la Administración Tributaria al FUEL OIL como "una actividad directamente relacionada con recursos naturales no renovables (actividad petrolera)".

Simplemente dice que se confirma tal criterio puesto que en el RUC de MARZAM aparece como venta al por mayor de combustibles; haciendo parecer como que si el ejercicio de una actividad de compra - venta de combustibles puede ser equiparable a las exclusiones que el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno para obtener la devolución de IVA, esto es la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables (Contra resoluciones , 2017).

En este punto y en el siguiente analizaremos el por qué se considera que la actividad de compra - venta de FUEL OIL Naviero no se encuentra incluido en ninguna de las dos excepciones del ultimo inciso del artículo 72 de la LORTI. Primeramente expone sobre las actividades de extracción, transporte y comercialización de petróleo

crudo, para ello, en la Resolución materia del recurso de revisión, lo primero que hay que analizar es el concepto o definición de petróleo crudo, ya que por la forma como está redactada contraría a lo que determina el Art. 72 (en su tenor literal) de la LORTI y consecuentemente se aparta de lo que señalan los artículos 13 del Código Tributario y artículo 18 del Código Civil ecuatoriano (Contra resoluciones , 2017).

Por otro lado, en el evento no consentido y así es como se dejó señalado en los respectivos escritos de petición, reclamo y/o recurso, no se conceda la devolución, solicitó se determine que el valor solicitado su devolución se considere como crédito tributario (Contra resoluciones , 2017). Sobre este particular no se pronuncia ninguna de las Resoluciones emitidas. Consecuentemente debe reconocer el IVA pagado como crédito fiscal. En efecto: a) En una sociedad exportadora y como tal tiene su registro en el RUC; b) Sus operaciones generan un crédito tributario (Contra resoluciones , 2017).

Ahora bien, una vez contabilizado como crédito fiscal, puede solicitarse su devolución o mantener el mismo como crédito fiscal y utilizar dicho saldo para el pago del IVA, conforme lo determina el Art. 66 de la LORTI (Contra resoluciones , 2017). Estas disposiciones han sido obviadas en la Resolución No. 113012016RREC060098 de 09 de diciembre de 2016 que fue confirmada mediante Resolución No. 917012017RREV000393 de 29 de septiembre de 2017 materia de la impugnación. En efecto, de no aceptarse la devolución presentada, debe indicarse que dicho saldo debe ser aplicado como crédito fiscal en los términos del Art. 57 de la LORTI y como tal debe mantenerse y registrarse en la contabilidad de la compañía (Contra resoluciones , 2017).

De la Entidad Demandada:

En su contestación señala que el 10 de marzo de 2016, la Dirección Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas notificó a la Compañía MARZAM CÍA. LTDA, la Resolución No. 113012016RREV012803 (como respuesta al trámite 113012015050784) en la que resolvió NEGAR la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) correspondiente al mes de febrero 2015, por la razón de que los valores solicitados corresponden a exportaciones de bienes relacionados con recursos no renovables, obedeciendo los preceptos del artículo 72 de la LORTI (Contra resoluciones , 2017).

Con fecha 08 de abril 2016 y mediante trámite No. 113012016019772, la Compañía MARZAM CÍA. LTDA, formuló un reclamo administrativo de impugnación por la Resolución No. 113012016RREV012803 que contiene la negativa de la Administración Tributaria por la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de febrero 2015 (Contra resoluciones , 2017).

El 12 de diciembre 2016, la Dirección Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, luego de todas las solemnidades cumplidas dentro de la etapa del reclamo administrativo notificó la Resolución No. 113012016RREC060098 confirmando el contenido de la Resolución 113012016RREV012803 que negó la devolución del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de febrero 2015 (Contra resoluciones , 2017).

El 18 de enero 2017 la Compañía MARZAM CÍA. LTDA., mediante trámite No. 117012017025066 insinuó el Recurso de Revisión a la Resolución No.

113012016RREC060098 que confirmara la negativa de devolución del IVA por el mes de febrero 2015 (Contra resoluciones , 2017).

Con fecha 2 de octubre 2017, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas notificó la Resolución de Recurso de Revisión No. 917012017RREV000393 en la que se confirmó la Resolución No. 113012016RREC060098 por el reclamo administrativo interpuesto anteriormente por el sujeto pasivo (Contra resoluciones , 2017).

Con fecha 02 de febrero 2018, fueron citados el Economista Leonardo Orlando Arteaga y el Abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, Director General y Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas respectivamente, con la demanda presentada por la Compañía MARZAM CÍA. LTDA, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, en contra de la Resolución de Recurso de Revisión No. 917012017RREV000393 emitida el 29 de septiembre 2017 y notificada el 02 de octubre 2017 (Contra resoluciones , 2017).

El Servicio de Rentas Internas, en su contestación de la demanda, NO formuló excepciones previas señaladas en el Art. 153 del Código Orgánico General de Procesos, pero si excepciones de fondo:

- a) Negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda. El efecto de este tipo de excepciones es el de ratificar los fundamentos que motivaron la resolución impugnada, y radicar la carga de la prueba en la parte actora, quien asume en ese caso, la obligación

procesal de justificar sus proposiciones iniciales. Además, este tipo de excepción no procede cuando al contestar la demanda se hacen afirmaciones que tienen que ver con el fondo del controvertido, como ocurre en el presente caso; consecuentemente, no prospera dicha excepción.

b) Posibles nulidades se pudieren derivar en la sustanciación de esta causa.

El Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario, en la Audiencia Preliminar, no advirtió omisión de solemnidad sustancial alguna señaladas en el Art. 107 del Código Orgánico General de Procesos, y con el consentimiento de las partes procesales de no existir dichas omisiones, declaró su validez procesal; consecuentemente, se inadmite dicha excepción.

c) Sobre la legitimidad de la Resolución de Recurso de Revisión No. 917012017RREV000393. Dicha excepción tiene efectos ius tantum, es decir, valor hasta cuando la autoridad competente determine lo contrario, control que puede producirse por el Tribunal de oficio y/o a petición de parte, lo cual es materia sustancial en la presente causa; por lo tanto, se niega dicha excepción.

La sentencia de primera instancia, niega la demanda, teniendo como hecho probado, primero, que la parte actora desistió de los anuncios probatorios, manifestando que se contrae a un asunto de puro derecho, segundo cita normativa de la ley ambiental, de la ley de hidrocarburos, código civil, para luego de estar tres normas referir del art. 72 de la LORTI. (devolución del IVA).

Concluye la sentencia con que: “tal como lo señaló el mismo actor, en la segunda parte del punto 2.4 de la demanda: “... FUEL OIL es un producto derivado de éste...”; y, que es una “...sustancia extraída de yacimientos Hidrocarburífero”; es decir, una actividad relacionada a un producto NO RENOVABLE. Consecuentemente, la resolución impugnada contiene la suficiente motivación requerida, en virtud de que se enuncian los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que fundamentaron la decisión adoptada (Contra resoluciones , 2017)

Como es sabido, en lo Contencioso Tributario no hay apelación, por lo que el actor; al no estar conforme interpone recurso de casación, el cual es aceptado indicando la Corte Nacional, que la sentencia de instancia incurre en el vicio de errónea interpretación del último inciso del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

Se casa la sentencia motivada en dos principios que amparan la contribuyente como lo son: la legalidad y la seguridad jurídica

2.2. Análisis

El objetivo del presente análisis es el efectuar Analizar el principio de legalidad como garantía del derecho al debido proceso y la seguridad jurídica del contribuyente en el proceso Contencioso Tributario, para ello como objetivos específicos de plantearon, la identificación del desarrollo doctrinario, conceptual y jurisprudencial del

principio de legalidad como garantía constitucional del derecho al debido proceso, ellos en parte se manifestó en el marco teórico.

Otro de los objetivos se patentó fue el de evaluar la sentencia N.º 13802-2017-00416 del Tribunal Contenciosos Tributario en relación con el principio de legalidad y el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente. En este sentido, en el análisis propio del caso, es importante señalar cual fue el fundamento del actor para interponer su recurso de casación, puesto que, en los hechos facticos someramente se indico que se acepto el recurso.

Tal como en primera instancia, el actor, en este recurso – de carácter especial, puesto que debe entenderse que no es una instancia- ya denominado casacionista, considera que no es aplicable la devolución de IVA en la exportación de FUEL OIL al ser este combustible derivado del petróleo y por tanto recursos naturales no renovables, pero que éste siempre fue a alegar las fases a las que lay prohíbe dicho reintegro.

Fundamenta que, en el Tribunal único, los administradores de justicia indican que para establecer el real contenido y alcance de la norma legal deben analizar el contexto aplicando la regla cuarta del art. 18 del Código Civil, y si hubieran aplicado correctamente el postulado de esta regla, los señores jueces, para ilustrar el sentido del art. 72 de la LORTI, debían analizar el contexto del mismo cuerpo legal (Ley de Régimen Tributario Interno).

El actor en este sentido -a criterio personal- tiene razón en manifestar que, el tribunal debió haber analizado el art. 57 que trata sobre la devolución de IVA a exportadores y a proveedores de exportadores y, el art. 66 que se refiere a crédito tributario del IVA; de esta manera se hubiera encontrado la correspondencia entre ellas, que no era otra que:

“El beneficio de devolución del IVA a exportadores nace del reconocimiento que dicho sector requiere como impulsor y gestor de divisas necesarias para la economía ecuatoriana y como contraprestación a su actividad y que se debe tratar como gasto, crédito fiscal o como sujeto a devolución” (Contra resoluciones , 2017).

Un hecho cierto es que, el actor ante el tribunal, reclama su reintegro amparado en lo que señala expresamente el art. 72 de la LRTI, y el actor en todo su derecho reclama que para el análisis en mención se refieren a normas de otros cuerpos legales como lo son la ley Ambiental y la Constitución, normas – que no es que sean menos importantes- solamente ratifican lo que se entiende como recurso natural no renovable y sobre el patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado para la explotación de los recursos estratégicos.

Al ser instancia casacional, es sabido que el actor tiene que proponer el recurso basado solo en las causales de casación, puesto que aquí no se analiza prueba, en este sentido, lo que manifiesta el actor es que, el tribunal ha realizado un error de interpretación del art. 72 que logró afectar sustancialmente el criterio y fue determinante en su parte dispositiva al considerar que las normas que trajo a colación, como parte del

contexto legal, les permite concluir erróneamente que el FUEL OIL, derivado del petróleo crudo, se incluye como parte de las actividades no sujetas a devolución de IVA.

Lo que debió aplicarse, y como lo confirma la Sala de la Corte Nacional, era la primera regla de interpretación del art. 18 del Código Civil, puesto que, lo primero que debe aplicarse es el método literal, por así establecerlo el principio de legalidad. Es decir, la postura de estos egresados es la misma que la defensa del actor, esto es, que el inciso final del art. 72 es claro, no procede la devolución de IVA a exportadores que efectúen actividades relacionadas con recursos naturales no renovables.

Pero en el caso de hidrocarburos (petróleo) esta limitación se relaciona exclusivamente con lo referente a la actividad de extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo. En este contexto legal, es equivocado, so pretexto de entender el contexto de las normas, que el tribunal único haya asimilado como parte de la limitación antes indicada, la exportación del FUEL OIL.

Lo que se dispone en el art. 72 LORTI “*ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables*” son los productos del subsuelo, yacimientos minerales, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas, así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico.

Entonces, lo que debió haberse entendido y aplicado, en base a la legalidad y seguridad jurídica es que, el art. 72 de la LORTI, dispone la devolución del IVA pagado

en la adquisición de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten, con el propósito de promover la exportación de bienes con mayor valor agregado nacional.

El tribunal único, no fundamenta sobre la limitación para la devolución del IVA en el caso de los hidrocarburos, siendo que esta es limitada al caso del petróleo crudo, en razón de que, el mismo no es fabricado, sino que es extraído de yacimientos petroleros y al haber el tribunal único interpretado erróneamente el último inciso del art. 72 de la LRTI con base a la regla cuarta del art. 18 del Código Civil y al no haber aplicado la regla primera del Código Civil, condujo a una falta de aplicación de la Ley No. 2004-41.

En el caso del FUEL OIL, al no ser parte las actividades establecidas en el Art. 72 de la LRTI, permite que el contribuyente, obtenga el reintegro del IVA pagado para realizar dicha exportación, vulnera derechos constitucionales y económicos del contribuyente, puesto que no se esta apegando al principio de legalidad, afectado al mismo tiempo la seguridad jurídica.

En este sentido, en casación acertadamente, en respeto a los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica señala que el art. 72 analizado, hace referencia a otra actividad relacionada con recursos no renovables, siendo estas; otras actividades distintas de la petrolera, pues el petróleo no es el único recurso natural no renovable, así tenemos la actividad minera, la actividad gasífera, entre otras.

La sentencia del tribunal único logra establecer como hecho probado que el producto FUEL OIL, -que es el producto que compra y vende la parte accionante- es un

derivado del petróleo, afirmación que es correcta¹; empero, al momento de subsumir los hechos al derecho, si bien se elige correctamente la norma aplicable al caso controvertido, se yerra en su interpretación.

Lo antedicho, porque el tribunal único entiende, que al ser este producto derivado del petróleo, entonces corre la misma suerte que el petróleo a efectos de reintegro del IVA, y concreta su análisis cuando concluye erróneamente, que el FUEL OIL es un producto natural no renovable, encasillándolo en la segunda parte del último inciso del art. 72 LRTI, pues diferencia o excluye al FUEL OIL de la actividad petrolera, considerando que se encuentra dentro de “otra actividad relacionada con recursos no renovables”.

La sala considera que es incorrecto lo que imprime la sentencia del Tribunal único, por cuanto, el espíritu de la norma en este último texto, lo que pretende es referirse a las demás actividades con recursos no renovables distintas a la actividad petrolera, pues esta última ya fue regulada en la primera sección del último inciso del art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para concluir, el producto FUEL OIL, es un derivado del petróleo como así fue considerado en el fallo de instancia y, es producido dentro de la actividad petrolera en la fase de transformación (refinación), fase esta última que no se encuentra excluida del

¹ Lo dicho resaltado en sentencia de casación

reintegro del IVA, pues la norma en cuestión se refiere de manera taxativa a la extracción, transporte y comercialización del petróleo crudo.

En este sentido, y revisando el análisis de Casación – que a criterio de estos egresados es acertado- el tribunal Único que niega la demanda, no ha entendido que legalidad obliga a los organismos estatales a exponer su acción al conjunto general de leyes, es decir, las opciones que se adoptan deben tener una premisa legítima que se dé justa.

De ahí surge el dicho por el cual en el derecho público lo que no está permitido se percibe como prohibido, lo que implica que administración pública no tiene la autosuficiencia (autonomía) para hacer, cambiar o extinguir una circunstancia legal específica, puesto que, solo puede adoptar su actuación a la veracidad de una aprobación expresa regularizadora, método vital para el derecho público que ahora mismo se encuentra constitucionalizado

La potestad sancionadora en base a este principio anuncia que únicamente la sanción ha de ser la que está tipificada en la ley, es decir; equivale a la reserva de ley absoluta, que logra estipular que las sanciones como multas, únicamente han de encontrarse establecidas en una norma con rango de ley, en este sentido, este rango o categoría representará de modo genérico la tipificación de las conductas punibles (López, 2018). En este caso se ha apartado de este estándar constitucional afectando a la seguridad jurídica.

Ahora bien, respecto de la relación entre el principio de legalidad y la potestad discrecional, lo principal es que logra que se establezcan limitaciones en razón de dos principales presupuestos:

- 1) Como límite (al aplicar multas y al tener rangos) ha de precautelar los derechos de los administrados frente a cualquier tipo de afectación que pudiere ocasionar la Administración al hacer uso de la facultad discrecional.

- 2) La necesidad de que la Administración tenga un margen de libertad de acción amplio frente a aquellos asuntos en los que la normativa legal no establezca una solución (López, 2018).

De conformidad con las reflexiones realizadas en el desarrollo de la investigación, es significativo que se apunte a que la aplicación del principio de legalidad, excluye todo tipo de arbitrariedad, por ello el diferenciar la discrecionalidad de ésta es importante, en atención a que son términos contrarios, tanto semánticamente como en el orden práctico.

No hay que dejar de lado que el texto Constitucional releva dos escenarios específicos; primero, el derecho fiscal, donde se encuadran las actuaciones del SRI responde al derecho Público, infiriendo la norma constitucional que no va a obligársele a nadie hacer lo que la ley no le ordena, en este caso concreto, a que se niegue la devolución del IVA por una fase que no estipula la ley.

Las fases del art. 72 se contemplan en norma expresa; por tanto, la fase de transformación de la que reclama devolución del IVA no se excluye en la misma, y lo realizado por el Tribunal Único evidencia una especie de despojo, violentándose de esta forma el principios y derechos constitucionales como la legalidad, seguridad jurídica , incluso derechos económicos del contribuyente.

El principio de legalidad, que quede claro, que lo que es, es una de las garantías que tiene el contribuyente, ¿por qué? Pues, para que se le obligue a pagar por un tributo que no se establezca expresamente en la ley, y en este caso concreto para que no se le niegue lo que no se expresa en el art. 72 de la LRTI.

Así mismo, por medio de la legalidad como principio, se tiende a garantizar a la Administración Tributaria para que ejecute normativas si no se ven cumplidas las obligaciones del contribuyente, o como en este caso, para que se vean determinados los requisitos de exclusión, que ha sido pasado por alto por la administración tributaria al excluir un derecho a reintegro que no se haya en la ley respecto de una fase específica.

Hay que tener presente, y relacionado con el caso específico que, la devolución del IVA a no logra ser únicamente un requerimiento que el contribuyente hace a la administración tributaria, si no que en palabras de García (2016), consigue ser un mecanismo que ha instituido el Estado para que se otorgue equidad al sistema. Lo anterior; bajo el imperio de un proceso singular, el que va a concluir en todos los casos, en un acto administrativo.

Este acto administrativo, además, que se derivará, del análisis que ha hecho administración tributaria de dicha petición, que en sus potestades tiene competencia para resolver si niega o acepta dicho reintegro del IVA. En este caso, la administración niega dicha petición, por ello, es que concurre el contribuyente al Tribunal único del contencioso tributario, donde espera que se garanticen los principios aplicables a todo proceso, como la legalidad y la seguridad jurídica, y que le vuelvan a violentar en sede judicial.

Al quebrantarse la legalidad y la seguridad jurídica, se quebranta y se pierde la naturaleza del debido proceso, ello en razón de que, es un principio que se consagra para cada una de las actuaciones, tanto administrativas como las judiciales, y obviamente es aplicable en los asuntos fiscales por versar sobre procedimientos que las autoridades tributarias adelantan.

Lo que garantiza la legalidad como parte del Debido proceso, es que se vean protegidos constitucionalmente los derechos de los contribuyentes. El procedimiento tributario, al garantizar el debido proceso, brinda a que se ejerzan otros derechos conexos, como la defensa de los contribuyentes, relacionado además con la seguridad Jurídica.

De la seguridad jurídica, que por su relevancia y conexión al debido proceso, además, los doctrinarios confluyen en manifestar, que en materia procesal, lo primordial es que es un derecho cuyo rango, relevancia y aplicación es constitucional debiendo ser

indispensable su aplicación en los procesos, no habrían procesos sin la existencia de la Seguridad jurídica.

LA SEGURIDAD JURÍDICA LOGRA RELACIONARSE CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, como señala Llorca (2019), una acción es llevada a cabo por las cuestiones que se han logrado plasmar en una ley previa, escrita, en este caso, al no aplicarse lo que literalmente señala el último inciso del art. 72, tanto la administración tributaria como el Tribunal Único han vulnerado el derecho a la seguridad jurídica y el principio de legalidad.

Tanto el SRI como el Tribunal Contencioso Tributario de Portoviejo, no han entendido a la Seguridad jurídica como un pilar en el derecho procesal, que jamás debe verse vulnerada, tanto la seguridad jurídica, como la legalidad, son un principio y una garantía universal en el amplio espectro del derecho, es el conocimiento de lo que la ley ordena, prohíbe o permite.

Parafraseando a Erazo (2016):

La seguridad legítima y/o jurídica es, en esencia, aquella garantía que el Estado consigue darle a la persona para que su Ente, su patrimonio y sus privilegios no vean transgredidos ni abusados, o que, si concurre lo último, la sociedad, el Estado han de subsanar dichos quebrantamientos (pág. 74).

De acuerdo, así mismo, con Zavala (2009) “En su sentido más amplio, la seguridad jurídica, contiene la suposición de la expectativa razonablemente fundada del ciudadano, en cuál, ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho” (pág. 63).

La doctrina en este sentido, consiguen afirmar que: “para que se ejerza correctamente la seguridad jurídica, y concretamente en el aspecto objetivo de este derecho; esto es, en su estructura, va a requerir la existencia de la positividad del Derecho, y que se vean reunidas; las condiciones específicas” (Zavala J. , 2014, pág. 9).

Para inteligenciar, debe tenerse en consideración, que la seguridad jurídica es un mandato de orden constitucional, impresa de forma expresa en el art. 82 de la Constitución, manda fundamentalmente, a que la Constitución se vea respetada como norma superior, y aplicada en parámetros de protección de derechos, conjuntamente como se establece, se respete la existencia de normas jurídicas previas y claras. Esto es lo que aplicarán las autoridades competentes, tanto en sede administrativa como judicial, y es lo que no se ha evidenciado en el estudio de caso aquí expuesto por parte del Tribunal Único.

La relación de la seguridad jurídica con el principio de legalidad, es ampliamente aseverada, puesto que toda actuación tiene que ser apegada a derecho, no se puede resolverse un acto o un fallo, si no es en aplicación a la seguridad jurídica, es un deber del Estado garantizar este derecho, tal como lo ratifica además el art. 16 de la norma superior Art. 16.

Juristas como Zavala (2014), en sus obras han conseguido que se vean plasmadas las características esenciales que revisten a la seguridad jurídica, siendo estas:

- Es inherente a las normas jurídicas y a sus instituciones.
- Respeto la jerarquía de las normas.
- Es un Derecho de carácter universal.
- Es un Derecho Constitucional.
- Es inherente al sistema jurídico.
- Es un principio y un valor jurídico.
- Su aspecto es estructural, es objetivo.

Cevallos (2016), expresa que, una particularidad de la seguridad jurídica y su relación con la legalidad, es que describe las cuestiones específicas por las que ha de sancionarse o no a un ciudadano todo dentro del marco de la legalidad que ampara la constitución como derecho y el debido proceso.

Conclusiones

- Se comprueba la idea planteada en el proyecto, la cual es, que en el Caso Tributario N° 13802-2017-00416, que sigue MARZAM CIA. LTDA en contra del Servicio de Rentas Internas se ve vulnerado por parte del Tribunal Único de Lo Contencioso y Administrativo en Portoviejo el derecho del contribuyente a la Seguridad Jurídica y el principio de legalidad como garantía del Debido Proceso, como Garantías Constitucionales en el Régimen Tributario.
- Lo anterior, porque como se ha fundamentado, doctrinal y jurisprudencialmente, el Tribunal Único no se apega a lo expresado en el art. 72 de la LRTI, dando vueltas y analizando otras leyes, que si bien son conexas, no se centran el problema específico.
- Es más, puede que se entienda que la fase de transformación, aunque no se halle en el art. 72 se sobrentienda que sí, lo cierto es que, si no esta descrito como tal en la ley, no puede aplicarse o interpretarse a favor de la administración, en todo caso, dicho artículo debería ser motivo de reforma.
- Entonces, no se ha tenido ponderado por la administración tributaria, ni por el Tribuna único, la relevancia constitucional, de la seguridad jurídica y la legalidad como principio, que se manifiesta como de obligatoria aplicación por parte de estas autoridades en sus diferentes jurisdicciones.

- Se hace más énfasis a las autoridades públicas como lo son los Jueces del Tribunal, quienes conocen de ponderación, de principios, derechos y el apego a derecho que debe existir en la resolución de los casos, por así ordenarlo la constitución.

- En atención a los mismos principios constitucionales, el sistema tributario, no se entenderá como aislado de los mismos, el debido proceso es aplicable a todo proceso en el marco jurídico ecuatoriano, por medio del mismo, que ha de considerarse que los procesos serán eficientes, equitativos y justos.

- En esta línea, el contribuyente que se haya en la obligatoriedad de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, el hecho cierto es que efectúa aquello en atención a su capacidad contributiva, y el Estado y sus autoridades, deben entender a esta manifestación en base a los conceptos de equidad y justicia, y amparado en todos los derechos que le asisten al contribuyente, en especial, el que le garantiza un proceso con sujeción a la Constitución y a la ley.

Bibliografía

- Aguirre, P. (2013). *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Obtenido de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/33420.pdf>
- Albi, E. (2010). *Sistema Fiscal Español*. Barcelona: Ariel.
- Arriaga, E. (1996). *Finanzas Publicas de Mexico*. Mexico: Politecnico nacional.
- Asamblea Nacional. (2016). *Coódigo Tributario*. Quito: CEP.
- Asamblea Nacional. (2016). *LRTI*. Quito. Obtenido de <https://vlex.ec/vid/codificacion-26-ley-organica-671648277>
- Bonilla, I. (2002). *Unam*. Obtenido de <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/portada.pdf>
- Carocca, A. (1998). *La Defensa Penal Pública*. Barcelona: Editorial Lexis Nexis.
- Cevallos, K. (2016). *La reivindicación de un inmueble, y la mera tenencia*. Obtenido de <http://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/4304/1/PIUAMDC022-2016.pdf>
- Contra resoluciones , 13802-2017-00416 (Tribunal Contencioso Administrativo 2017).
- Davalos, N. (1984). *Enciclopedia Básica de Administración Contabilidad y Auditoría*.
- Erazo, J. (2016). *Acción reivindicatoria de dominio y los precedentes en el derecho civil ecuatoriano en el cantón salcedo*. Obtenido de <https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/18023/1/FJCS-DE-895.pdf>
- Galvis, J. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de derecho fiscal*. Obtenido de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5941/9089>

- García, M. (2016). *La recaudación del impuesto a la renta y sus efectos jurídicos*. Manta: Uleam.
- López, K. (2018). *La potestad discrecional de la Administración y la necesidad de crear mecanismos eficaces para su control*. Obtenido de <http://dspace.uhemisferios.edu.ec:8080/jspui/bitstream/123456789/837/1/CORRECCION%20tesina%20Karolina.pdf>
- Moscoso, J. (2017). La administración tributaria como eje del cumplimiento del pago del Anticipo del impuesto a la renta en el sector cooperativista. *Sapienza*. Obtenido de <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5530/553056621006/html/index.html>
- Parejo, L. (2009). *El concepto del derecho administrativo*. Bogotá: UEC.
- Parra, R. (2010). *La delcaración patrimonial en Ecuador*. Obtenido de <https://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2675/1/tm4415.pdf>
- Patiño, R. (2003). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Cuenca: S.L.
- Paz, J. (2015). *Historia de Los Impuestos en Ecuador: Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica naciona*. S.L: S.E.
- SRI. (2020). *Guía del contribuyente*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/guias-tributarias>
- SRI. (2020). *Historia*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/que-es-el-sri>
- Troya, J. (2011). *-Estudios de Derecho Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Uckmar, V. (2009). *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis.

Valdes, R. (1996). *Cursos de derecho tributario*.

Valdés, R. (2000). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.

Zavala, J. (2014). Teoría de la seguridad jurídica. *IurisDictio*, 14. Obtenido de https://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_14/iurisdictio_014_013.pdf

Zavala, M. (2009). *Resarcimiento del Daño Moral*. Buenos Aires: Astrea.

