



RESOLUCIÓN No. 09-2023

LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CONSIDERANDO:

1. Que los artículos 184.2 y 185 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008, establecen como una función de la Corte Nacional de Justicia, desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración, integrados por las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, para lo cual debe remitirse el fallo al Pleno de la Corte a fin de que este delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad, bajo prevención que de no pronunciarse en dicho plazo, o en caso de ratificar el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria;
2. Que dicho procedimiento que contiene el artículo 185 de la Constitución se compone de cuatro etapas necesarias para que la jurisprudencia de las salas que, en un principio tiene efectos *inter partes*, se transforme en precedente jurisprudencial obligatorio, con efectos *erga omnes*:
 - Existencia de, al menos, tres sentencias o autos con fuerza de sentencia ejecutoriados en los que exista una opinión o criterio uniforme de la sala para resolver los casos, siempre que los casos resueltos tengan o presenten similar patrón fáctico;
 - Remisión de los fallos que contienen las opiniones reiteradas al Pleno de la Corte Nacional para su estudio;

- Deliberación de las y los integrantes del Pleno; y,
 - Expedición dentro del plazo de sesenta días hábiles de la resolución de ratificación o rechazo del precedente.
3. Que los artículos 180.2 y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 544, de 9 de marzo de 2009, establecen que al Pleno de la Corte Nacional le corresponde desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración, debiendo la resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial obligatorio, contener únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso, lo que se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio;
 4. Que la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 1A-2016, publicada en el Registro Oficial No. 767, de 2 de junio de 2016, expide el Procedimiento de identificación y sistematización de líneas jurisprudenciales, unificación de la estructura de la resolución de aprobación de precedentes jurisprudenciales obligatorios.
 5. Que se identifica que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia reitera el criterio jurídico que se desarrolla en las sentencias que se detallan, a continuación:
 - a) **Resolución No. 0171-2023**, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 17510-2019-00352, de 21 de marzo de 2023, 10h48, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional Ponente; Gustavo Adolfo Durango Vela y Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales.

- b) **Resolución No. 0123-2023**, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 01501-2019-00081, de 27 de febrero de 2023, 12h39, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Ponente; Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional (e) y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional.
- c) **Resolución No. 0410-2022**, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 01501-2020-00013, de 1 de julio de 2022, 10h50, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Ponente; Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Dionicio Suing Nagua, Jueces Nacionales.
- d) **Resolución No. 0245-2022**, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 09501-2019-00395, de 22 de abril de 2022, 11h31, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Ponente; José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales.
- e) **Resolución No. 0200-2022**, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 01501-2019-00079, de 30 de marzo de 2022, 10h58, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional Ponente; Gustavo Adolfo Durango Vela y José Dionicio Suing Nagua, Jueces Nacionales.
6. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia desarrolla y reitera la siguiente línea argumental, con respecto del problema resuelto en los fallos ya mencionados:

- a) El derecho tributario material regula el tributo, sus caracteres y estructura, mientras que, el derecho tributario formal, regula lo referente a la aplicación y efectividad de tributo y el procedimiento, en su caso, para la aplicación o gestión de los tributos o para las resoluciones de conflictos administrativos o contencioso-tributarios.

El derecho material es donde el Estado ejerce el poder tributario en la ordenación de los tributos, que debe manifestarse de forma pacífica, ordenada y armónica. Pero, en el procedimiento es donde aparece el equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos y garantías de los contribuyentes. El procedimiento permite canalizar una serie de derechos y deberes que deben manifestarse de una forma predeterminada legalmente, observar unos plazos, ajustarse a unas formalidades.

- b) El procedimiento y proceso tributario contiene un conjunto de principios fundamentales y garantías indisponibles que forman parte del *iter* procedimental para su correcto desarrollo y conclusión, que se deben aplicar de manera coordinada y armónica (interpretación más acorde con la Constitución), con la finalidad de garantizar un debido procedimiento o proceso y garantizar el equilibrio entre la administración y el administrado.
- c) El artículo 75 de la Constitución de la República proclama la tutela judicial efectiva de los administrados y el artículo 76 de la Norma Suprema se refiere al debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa, como valores y garantías plenamente aplicables y sin limitaciones en el proceso y procedimiento administrativo tributario, en un Estado democrático y constitucional, en la lucha contra el fraude.
- d) El artículo 301 de la Constitución de la República, al referirse al principio de legalidad tributaria, prescribe el deber genérico de contribución para el sostenimiento de los gastos públicos, sin descuidar que el sistema

tributario establece límites a la gestión que realiza la administración, la que no debe sobrepasar los mandamientos constitucionales y legales y cuyo fundamento busca proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. De igual manera, los artículos 300 y 301 de la Constitución sientan las bases mínimas del régimen tributario, al proclamar entre otros principios, generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

- e) El principio de *justicia fiscal o tributaria* que vincula al Estado — administración tributaria— contiene un mandato para que el ejercicio de la potestad tributaria se adapte, en el aspecto formal, al respeto de los derechos y garantías de los particulares —contribuyentes, administrados o sujeto pasivo—.
- f) El artículo 82 de la Norma Suprema busca, desde un punto de vista positivo, resaltar la importancia de la ley como vehículo generador de certeza; y, desde el aspecto negativo, destacar el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.
- g) En el ámbito jurídico tributario, la devolución tributaria constituye un fenómeno de la actividad financiera por el que los sujetos pasivos tributarios recuperan los ingresos por los tributos que se pagaron, de forma indebida, al sujeto activo (ente público), pues el desplazamiento ilegítimo, indebido o sin causa de un valor del patrimonio del contribuyente a la administración tributaria, tienen en común, el injusto crecimiento patrimonial, por lo que, tal incremento, deviene en ilegítimo y se hace necesario su devolución.
- h) El pago indebido debe considerarse como tal cuando se lo efectúa sin causa, esto es, cuando se declare la inexistencia total o parcial del presupuesto objetivo que, según las normas tributarias particulares,

constituyen la justificación jurídica de la obligación. En conclusión, el pago indebido es una institución por la que una persona que paga una obligación sin tener la obligación jurídica de hacerlo, tiene derecho a que el Estado le restituya lo indebidamente pagado y se inspira en los principios de legalidad, justicia fiscal, seguridad jurídica, debido proceso, igualdad e inviolabilidad de la propiedad, entre otros, como mecanismos de defensa de los contribuyentes frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.

- i) Tanto la doctrina como la jurisprudencia señala que el pago para que se lo considere indebido requiere dos supuestos o requisitos, que son: (1) la existencia del pago; y, (2) que el mismo resulte indebido.
- j) El artículo 122 del Código Tributario dispone: “Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.
- k) Es claro entonces que, al existir un pago por parte del sujeto pasivo conforme con un erróneo acto de determinación, sobre el cual no se presenta reclamo alguno, este es indebido y, por tanto, son aplicables los arts. 305 y 306 del Código Tributario, para recuperar dichos valores. No obstante, en la práctica, se establecen cuestiones controvertidas en el procedimiento de devolución de ingresos por pagos indebidos.
- l) En la especie, el reclamo de pago indebido que contempla el art. 306, num. 1 del Código Tributario procede cuando se realiza un pago en función de un erróneo acto de determinación, sobre el que no se hubiere presentado reclamo alguno (acto firme), con el fin de dotar a los sujetos pasivos de mecanismos legales para recuperar los valores que se

pagan de forma errada y de permitir el ejercicio del derecho de defensa de los administrados. En cambio, las reclamaciones previstas en el art. 115 del Código Tributario proceden cuando el sujeto pasivo no se encuentra conforme con los valores determinados, por lo que, sin realizar pago alguno, lo somete al litigio judicial o administrativo para su definición, bajo las condiciones que la norma tributaria prevé al respecto.

- m) Del análisis doctrinario y normativo que se efectúa, sobre la base de la aplicación de los métodos literal o lingüístico y sistemático, que precisan el significado concreto de los enunciados normativos o normas del artículo 306, numeral 1 del Código Tributario, y de la lectura integral, coherente y congruente del resto del ordenamiento jurídico constitucional e infraconstitucional que se fundamenta en el respeto a los principios de legalidad y reserva de ley, transparencia, inviolabilidad de la propiedad, equidad, justicia fiscal, tutela judicial efectiva, debido proceso, defensa y seguridad jurídica, entre otros, se considera que, en los casos en que, no se presente reclamo alguno sobre el acto de determinación que se practica, sino que, al contrario, se proceda a realizar el pago de los valores contenidos en él y luego se verifique que es errado, es pertinente presentar el reclamo de pago indebido que contempla el art. 306, num. 1 del Código Tributario, al cumplirse con los parámetros prefijados por la citada norma legal.
- n) Este criterio tampoco se contrapone, con la interpretación finalista o teleológica que señala que el fin de la norma tributaria debe propender a conseguir la efectividad de las leyes fiscales, sin descuidar el efectivo ejercicio de los derechos de los contribuyentes de los excesos estatales. En el caso en análisis, el reclamo de pago indebido que contempla el art. 306, num. 1 del Código Tributario, constituye un derecho del contribuyente y una obligación de la administración, que tiene como finalidad buscar la devolución del pago de valores al que no se

encontraba obligado el deudor tributario y que se realiza en función de un erróneo acto de determinación de la administración, sobre el que no se presenta reclamo alguno (acto firme); caso contrario, se estaría frente a la figura de enriquecimiento indebido por parte del Estado.

Resulta errado señalar que lo procedente es que los contribuyentes presenten una impugnación contra el acto de determinación y no un reclamo de pago indebido, pues esta procede cuando el sujeto pasivo no se encuentra conforme con los valores determinados, por lo que, sin realizar pago alguno, lo somete al litigio judicial o administrativo para su definición. Mientras que, el pago indebido procede justamente cuando ha existido un pago y no se ha discutido el acto que lo determina.

- o) Por último, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario mantiene una línea jurisprudencial uniforme y coincidente sobre este punto — técnica legítima de interpretación: obediencia— en aras de precautelar los principios de igualdad en la aplicación de la ley e independencia judicial, al determinar dentro de su argumentación analógica que, al existir un pago por parte del sujeto pasivo, conforme con un erróneo acto de determinación, sobre el cual no se presenta reclamo alguno, es claro que, este es indebido y, por tanto, son aplicables los arts. 305 y 306 del Código Tributario, para recuperar dichos valores.
- p) En conclusión, se considera que el reclamo de pago indebido que contempla el art. 306, num. 1 del Código Tributario procede cuando se realiza un pago en función de un erróneo acto de determinación, sobre el que no se hubiere presentado reclamo alguno (acto firme), con el fin de dotar a los sujetos pasivos de mecanismos legales para recuperar los valores que se pagan de forma errada y de permitir el ejercicio del derecho de defensa de los administrados.

En uso de la atribución prevista en los artículos 182 y 180.2 del Código Orgánico de la Función Judicial,

RESUELVE:

Artículo 1. Declarar como precedente jurisprudencial obligatorio, el siguiente punto de derecho:

“El reclamo de pago indebido que contempla el artículo 306, numeral 1 del Código Tributario procede cuando se realiza un pago en función de un erróneo acto de determinación tributaria, sobre el que no se hubiere presentado reclamo alguno, acto firme, lo cual permite el ejercicio del derecho de defensa de los administrados.”

Artículo 2. Esta resolución tendrá efectos generales y obligatorios, inclusive para la propia Corte Nacional de Justicia, sin perjuicio del cambio de criterio jurisprudencial en la forma y modo determinados por el segundo inciso del artículo 185 de la Constitución de la República del Ecuador.

DISPOSICIÓN GENERAL

Primera. La Secretaría General de la Corte Nacional de Justicia remitirá copias certificadas de la presente resolución a la Dirección de Procesamiento de Jurisprudencia e Investigaciones Jurídicas, para su sistematización; y, al Registro Oficial, para su inmediata publicación.

Publíquese en el Registro Oficial y en la Gaceta Judicial.

Dado en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, en el Salón de Sesiones del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, a los diecinueve días del mes de julio del año dos mil veintitrés.

f) Dr. Iván Saquicela Rodas, PRESIDENTE; Dra. Katerine Muñoz Subía, Dr. José Suing Nagua, Dra. Daniella Camacho Herold, Dra. Consuelo Heredia Yerovi, Dr. Milton Velásquez Díaz, Dr. Alejandro Arteaga García, Dra. Enma Tapia Rivera, Dra. Rosana Morales Ordóñez, Dr. Fabián Racines Garrido, Dr. Walter Macías Fernández, Dr. Luis Rivera Velasco, Dr. Gustavo Durango Vela, Dr. David Jacho Chicaiza, Dr. Iván Larco Ortuño, Dr. Patricio Secaira Durango, JUEZAS Y JUECES NACIONALES; Dr. Javier de la Cadena Correa, Dra. Mónica Heredia Proaño, Dra. Rita Bravo Quijano, Dr. Pablo

Loayza Ortega, Dra. Gabriela Mier Ortiz, CONJUEZAS Y CONJUECES NACIONALES.
Certifico.- f) Dra. Isabel Garrido Cisneros, SECRETARIA GENERAL.