



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SENTENCIAS RELEVANTES **EN MATERIA TRIBUTARIA**

| 2021 - 2023





CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SENTENCIAS EMBLEMÁTICAS **EN MATERIA TRIBUTARIA**

2021 – 2023

ENERO 2024
Quito – Ecuador

Corte Nacional de Justicia

Iván Saquicela Rodas

Presidente de la Corte Nacional de Justicia

Comité Editorial

Rosana Morales Ordóñez

Presidenta de la Sala de lo Contencioso

Tributario de la CNJ

José Suing Nagua

Juez Nacional

Gustavo Durango Vela

Juez Nacional

Coordinadores

Rosana Morales Ordóñez

Oscar Zhagñay Chuqui

Colaboradores

Mónica Heredia Proaño

Conjueza Nacional

Fernando Cohn Zurita

Conjuez Nacional

Oscar Zhagñay Chuqui

Andrea Loyo Pasquel

Wagner Salazar Sánchez

Cristina Escobar Albuja

María del Cisne Ludeña González

Paulina Ojeda Jaramillo

Jhosselyn Altamirano Ambi

Valeria Veloz Guanopatín

Karla Ruiz Bravo

Diagramación y diseño de portada

Javier Leiva Espinoza

Impresión

Unidad de Biblioteca,

Gaceta Judicial y Museo

de la Corte Nacional de Justicia



Sentencias emblemáticas en materia tributaria 2021-2023. *Resoluciones del Pleno, sentencias, conflictos de sentencias.*

Enero 2024, Quito, Corte Nacional de Justicia, 2024.

424 págs; 21x29,7 cm

CDD ab. 343 C827s

Catalogación en la fuente: Biblioteca de la Corte Nacional de Justicia



Sentencias emblemáticas en materia tributaria es un libro institucional de la Corte Nacional de Justicia, sin embargo no expresa ni compromete el criterio de la institución. Se autoriza la reproducción íntegra de los componentes de esta obra, siempre que se cite la fuente.

INDICE

Presentación	8
Dr. Iván Saquicela Rodas	
Resoluciones	
07-2022	15
01-2023	19
09-2023	23
10-2023	28
<i>Sentencias Dra. Rosana Morales Ordóñez</i>	
Prescripción Tributaria	35
CAUSA No. 09501-2019-00339 COGEP	
CAUSA No. 17510-2018-00226 COGEP	42
Salvaguardias	51
CAUSA No. 01501-2019-00051 COGEP	
Compensación de crédito tributario	66
CAUSA No. 09501-2019-00449 COGEP	
El título de crédito es un acto administrativo	77
CAUSA No. 17510-2018-00383 COGEP	
Determinación complementaria	87
CAUSA No. 17502-2013-0070	
Reclasificación ISD	95
CAUSA No. 09501-2020-00152 COGEP	
Gastos Deducibles: Secuencialidad formal	105
CAUSA No. 17510-2019-00311 COGEP	
Oportunidad para sancionar	117
CAUSA No. 09501-2020-00011 COGEP	



IVA 0% transporte de carga CAUSA No. 18803-2019-00248 COGEP	125
Contribución Solidaria CAUSA No. 17510-2020-00014 COGEP	136
Contabilización de los 3 años de caducidad CAUSA No 17510-2020-00125	145
Notificación electrónica CAUSA No. 17510-2020-00168. COGEP	155
<i>Conflicto de competencia</i>	
Acuerdo de pago CAUSA No. 17751-2023-00003	167
La tarifa que se cobra por consumo de energía eléctrica no es un tributo CAUSA No. 17751-2022-00009	174
Domicilio extranjeros CAUSA No. 17751-2023-00001G	181
<i>Sentencias Dr. José Suing Nagua</i>	
Ingresos gravables CAUSA No. 17507-2014-0022	189
Medicamentos CAUSA No. 17510-2019-00174	198
Reembolso gastos CAUSA No. 17510-2018-00456	206
Determinacion directa presuntiva CAUSA No. 09501-2019-00067	213
Gastos desmontaje CAUSA No. 17510-2019-00352	224
Responsabilidad solidaria CAUSA No. 01501-2020-00046	230
Contribucion solidaria CAUSA No. 17510-2020-00166	242
Contribución solidaria sobre utilidades CAUSA No. 17510-2020-00327	252
Ordenanza 1 5 x mil activos totales CAUSA No. 177751-2021-00003	266
Beneficiario efectivo CAUSA No. 01501-2020-00051	276

Sentencias Dr. Gustavo Durango Vela

Acción objetiva CAUSA No. 17751-2020-00006	293
Impuesto Salida de Divisas CAUSA No. 17510-2017-00641	303
Acción objetiva CAUSA No. 17751-2020-0002	309
Impuestos Consumos Especiales CAUSA No. 17504-2012-0018	322
Compensación con Reaseguradora CAUSA No. 17510-2018-00370	330
Impuesto Utilidad CAUSA No. 17510-2020-00061	341
Facultad reglamentaria SRI CAUSA No. 09501-2019-0026	349
Facultad recaudadora CAUSA No. 09501-2020-00324	356
Recurso de Revisión CAUSA No. 09501-2019-00398	366
Duda razonable CAUSA No. 17510-2019-00482	374
Impuesto a la Renta CAUSA No. 17510-2019-00487	381

Sentencias Dra. Mónica Heredia Proaño

Facultad determinadora CAUSA No. 17510-2019-00328	395

Sentencias Dr. Fernando Cohn Zurita

Arancel mixto productos importados CAUSA No. 17510-2020-00223	404

Anexos

Resultados Jurisdiccionales	412
Participación Académica	414
Eventos 2023	417
Opinión ciudadana	420

PRESENTACIÓN

La Corte Nacional de Justicia ha implementado una política de justicia abierta, lo cual ha implicado emprender un proceso para la promoción en el ámbito jurisdiccional de este concepto, logrando su materialización a través de una mayor publicación y socialización de las actividades de las y los Jueces y Conjueces Nacionales, esto con la finalidad de hacer conocer al público la labor que se realiza al interior del más alto órgano de justicia ordinaria del país.

Dentro de las acciones para la consecución de una Corte Nacional de puertas y de justicia abierta, transparente, participativa y colaborativa, especialmente en lo que atañe al desarrollo del pensamiento jurídico, me es grato presentar esta primera edición de la obra *"Sentencias Emblemáticas en Materia Tributaria"* la cual muestra el esfuerzo de las y los Jueces y Conjueces de la Sala de Especializada de lo Contencioso Tributario, al poner al servicio de la comunidad jurídica, los fallos relevantes en esta materia como mecanismos para impulsar la cercanía entre la ciudadanía, los estudiantes, profesionales del Derecho y el poder judicial, para que de esta manera se comprenda de mejor forma los problemas jurídicos que se presentan en la justicia especializada tributaria, así como su resolución.



En mi calidad de Presidente de esta Alta Corte Nacional de Justicia felicito esta iniciativa de la Sala de lo Contencioso Tributario en la persona de su Presidenta, Dra. Rosana Morales Ordóñez, a los Jueces Nacionales, Dr. José Suing Nagua y Dr. Gustavo Durango Vela, así como a los Conjueces Dra. Mónica Heredia Proaño y Dr. Fernando Cohn Zurita, e invito al público en general a relacionarse con esta herramienta indispensable para aquellos que busquen profundizar sus conocimientos en esta compleja rama del Derecho, destacando que dentro de esta publicación se podrán encontrar temas trascendentales como prescripción tributaria, efectos de la notificación electrónica, salvaguardias, compensación de créditos tributarios, entre otros.

Iván
Saquicela
PRESIDENTE DE LA CNJ 





RESOLUCIONES







RESOLUCIÓN No. 07-2022

FECHA: 14 de septiembre de 2022

TEMA: Confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

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 número 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 de derecho, 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 de Justicia 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 Registro Oficial número 544, de 9 de marzo de 2009, establecen que al Pleno de la Corte Nacional de Justicia 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 número 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 N°. 97-2021**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N° 17751-2014-0538, de 02 de marzo de 2021, 12h10, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional Ponente; Gilda Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Adolfo Durango Vela, Jueces Nacionales.

b) **Resolución N°. 229-2020**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el recurso de casación N° 17510-2016-00277, de 06 de octubre de 2020, 14h40, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional Ponente; Gustavo Adolfo Durango Vela y Fernando Antonio Cohn Zurita, Jueces Nacionales.

c) **Resolución N°. 105-2020**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N° 09501-2018-00086, de 11 de junio de 2020, 12h21, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: Mónica Alexandra Heredia Proaño, Jueza Nacional Ponente; Marco Aurelio Tobar Solano y Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales.

d) **Resolución N°. 199-2020**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N° 09501-

2018-00149, de 01 de septiembre de 2020, 09h50, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores:

Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, Juez Nacional Ponente; José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Jueces Nacionales.

e) **Resolución N°. 299-2021**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N° 09501-2018-00397, de 08 de junio de 2021, 12h43, 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.

f) **Resolución N°. 399-2021**, expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación N°. 17510-2016-00056, de 23 de agosto de 2021, 17h13, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional Ponente; Fernando Antonio Cohn Zurita y Gustavo Adolfo Durango Vela, Jueces Nacionales.

6. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha desarrollado y reiterado la siguiente línea argumental, con respecto del problema resuelto en los fallos ya mencionados:

a) El artículo 225, inciso 2 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en adelante COPCI, determina que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida y que su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, se sanciona conforme con el Código Penal, sin que se especifique condición o excepción alguna.

b) El artículo 25 de la Decisión 571 “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” prevé que los países miembros de la Comunidad Andina, del que forma parte el Ecuador, deben constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas. La utilización de los bancos de datos no debe llevar al rechazo automático del valor



de transacción de las mercancías importadas, sino que debe permitir la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 17 de la Decisión, para el control y la elaboración de programas sobre estudios e investigaciones de valor. Asimismo, agrega que la información de los bancos de datos puede ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que trata este Acuerdo, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para cada método. En otras palabras, al amparo del inciso tercero del artículo 25 de la Decisión 571 de la CAN, la información de los bancos de datos puede ser tomada para la aplicación de los métodos de valoración, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para cada método y en la medida en que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

- c) El artículo 63, numerales 2 y 4 de la Resolución N°. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones (anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN) señala que la información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la administración aduanera gozan del carácter de confidencial, por lo que no puede ser revelada sin la expresa autorización de la persona que lo proporcione, salvo orden de autoridad judicial.
- d) Mediante la utilización de los métodos de interpretación sistemático y finalista se puede concluir que el sentido de las disposiciones que regulan el tratamiento de las bases de datos de las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina, en cuanto faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, es claro en señalar el carácter reservado de la base de valor de las mercancías en cuanto a su entrega o

utilización indebida; sin embargo, la autoridad aduanera, al determinar los ajustes al valor de las mercancías, debe basarse en fundamentos razonables y comprobables, tanto en su forma como en su contenido y exponerlos, de tal manera, que se garantice el derecho a la defensa del administrado conforme los principios de debido proceso en su faceta de motivación en los términos del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.

Según esta reconstrucción, la solución normativa que sería consecuencia jurídica del principio (derecho a la defensa en este caso) se asienta en el hecho de que si bien las normas nacionales y supranacionales determinan que la información de la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador – SENA E es confidencial, salvo las excepciones legales; no obstante, dicha información puede utilizarse para efectos de valoración aduanera, en el contexto de un proceso judicial o en cuanto facilite la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en un proceso administrativo y que dichos datos, puestos en conocimiento del administrado, demuestren que los ajustes al valor de las mercancías son razonables y exactos.

- e) En conclusión, conforme con una interpretación sistemática y teleológica de los enunciados normativos que se examinan se deja en claro que la confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador – SENA E no es absoluta sino relativa, pues cabe su difusión y revelación en el contexto de un procedimiento judicial o cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en un proceso administrativo, cuando se intenta proveer certeza del fundamento de las actuaciones administrativas, en procura de los derechos de tutela judicial efectiva, debido proceso en la garantía del derecho a la defensa en favor del administrado, desde la perspectiva procesal y sustancial.

En uso de la atribución prevista en los artículos 180 y 180.2 del Código Orgánico de la Función Judicial,



RESUELVE

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

“La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador - SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativa”.

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.

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 catorce días del mes de septiembre del año dos mil veintidós.

f) Dr. Iván Saquicela Rodas, PRESIDENTE; Dr. José Suing Nagua, Dr. Marco Rodríguez Ruiz, Dra. Consuelo Heredia Yeroivi, Dr. Milton Velásquez Díaz, Dra. Enma Tapia Rivera, Dra. Rosana Morales Ordóñez, Dr. Felipe Córdova Ochoa, Dr. Byron Guillén Zambrano, 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; Dra. Gabriela Mier Ortiz (voto en contra), Dr. Javier de la Cadena Correa, Dr. Julio Arrieta Escobar, Dra. Hipatia Ortiz Vargas (voto en contra), Dr. Pablo Loayza Ortega y Dr. Carlos Pazos Medina CONJUEZAS Y CONJUECES NACIONALES.-

Certifico f) Dra. Sylvana León León, SECRETARIA GENERAL (E).-



RESOLUCIÓN No. 01-2023

FECHA: 25 de enero de 2023
TEMA: Forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) en el caso de bienes importados.

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 número 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 número 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 número 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. 389-2022, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 09501-2019-00351, de 24 de junio de 2022, 13h41, 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;
- b) Resolución No. 389-2022, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 09501-2019-00351, de 24 de junio de 2022, 13h41, 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;
- c) Resolución No. 218-2021, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 17751-2013-0092, de 7 de mayo de 2021, 13h38, suscrita por el tribunal que lo conforman las y los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional Ponente; Gilda Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Adolfo Durango Vela, Jueces Nacionales;
- d) Resolución No. 105-2021, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 09501-2019-00165,

de 5 de marzo de 2021, 16h43, 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. 285-2020, que expide la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso de casación No. 09501-2019-00164, de 17 de noviembre de 2020, 13h54, suscrita por el tribunal que lo conforman los doctores: Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Ponente; José Dionicio Suing Nagua y Fernando Antonio Cohn Zurita, Jueces Nacionales.

5. 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 artículo 83, numeral 15 de la Constitución de la República, con supremacía y fuerza normativa directa e inmediata, señala como deberes y responsabilidades de los ecuatorianos, pagar los tributos establecidos por la ley. De igual manera, los artículos 300 y 301 sientan las bases mínimas del régimen tributario.
- b) El artículo 82 de la Norma Suprema prescribe que la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes, lo que conlleva a la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado al ordenamiento jurídico vigente, como salvaguarda para evitar que las personas sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades.
- c) La legalidad tributaria comporta que los tributos deben establecerse, modificarse o suprimirse por el órgano legislativo competente, de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución y leyes correspondientes. De este principio se concretan otros, como: capacidad contributiva, generalidad, equidad o progresividad. Es claro entonces, que solo mediante ley se establece el Ohecho generador de un impuesto, en el caso en estudio, el ICE; en donde debe considerarse, además, que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal,



generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley, conforme con lo que señala el artículo 15 del Código Tributario.

- d) En este contexto, en lo que atañe al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), el hecho generador debe identificar los presupuestos que lo configuran y conforme con el artículo 78 de la Ley de Régimen tributario Interno se dispone que hecho generador o hipótesis de incidencia en la importación de mercaderías sea la “desaduanización”. A la vez, el artículo 80 de la Ley de Régimen tributario Interno (LRTI) señala como sujeto pasivo al importador de las mercaderías.
- e) El artículo 86 de la LRTI establece que la declaración, liquidación y pago del ICE para mercaderías importadas, se efectúa con la “declaración de importación” y su pago se realiza previo al despacho de los bienes por parte de la aduana.
- f) A la vez, desde la entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el 1 de enero de 2008, el primer inciso del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece los mecanismos y las reglas para establecer la base imponible de bienes y servicios sujetos a ICE y equipara los métodos tanto para productos (bienes y servicios) de fabricación nacional como para bienes importados.
- g) El Impuesto a los Consumos Especiales – ICE de los bienes importados es un impuesto indirecto al consumo, monofásico, de primera etapa o única fase, puesto que el ordenamiento infraconstitucional —artículo 76 y siguientes de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)— fija como punto específico para gravar el impuesto la desaduanización o nacionalización de los productos importados.

Esta conclusión parcial resulta importante pues determina el ámbito de aplicación del ICE de los bienes importados sobre la base de lo que señala la propia normativa jurídica vigente a ese momento.

Consiguientemente, no se puede utilizar la información de ventas al usuario o consumidor final para determinar la base imponible,

si tales ventas no se dan del productor o importador al consumidor, de manera directa.

- h) La obligación prevista en el artículo 76, inciso 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) debe entenderse que se genera en los casos en que el propio importador vende el producto al consumidor final.
- i) Mediante una reconstrucción hermenéutica que parte de la aplicación de los métodos de interpretación literal o lingüístico y sistemático, en donde se precisa el significado concreto de los enunciados normativos o normas del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y sobre la base de la lectura integral, coherente y congruente del resto del ordenamiento jurídico constitucional e infraconstitucional que parte de un totum revolutum (congruencia material) que se fundamenta en el respeto a los principios de seguridad jurídica, certeza y legalidad tributaria, se considera que la forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara, en el prenombrado artículo, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados.
- j) 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 que el sistema tributario establece límites a la gestión de la administración en el ejercicio de su actividad, en este caso, el Servicio de Rentas Internas y que encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes de los excesos estatales. En el caso en análisis, en los bienes importados el hecho generador del ICE constituye su desaduanización que se grava el momento en que los productos importados son nacionalizados; por tanto, se trata de un impuesto instantáneo, en el que el sujeto pasivo es el importador de las mercaderías.
- k) Por el contrario, una interpretación que establezca que la base imponible del ICE debe aplicar el método de ponderación de precios de comercialización de un tercero



independiente, además de que resulta contraria al principio de legalidad, resulta lesiva al contribuyente, pues no cabe que se atribuya responsabilidad tributaria al importador posterior al proceso de desaduanización, con respecto de actuaciones que realicen terceros independientes.

- l) En conclusión, se considera que la forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece,

de manera clara, en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados.

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:

“La forma para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, en el caso de bienes importados, se establece, de manera clara en el artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que proceda aplicarse un método de ponderación de precios de comercialización de un tercero que la norma no prevé, pues en el ICE, al ser un impuesto monofásico, el hecho generador es la desaduanización de los bienes importados”.

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.

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 veinticinco días del mes de enero del año dos mil veintitrés.

f) Dr. Iván Saquicela Rodas, PRESIDENTE; Dra. Katerine Muñoz Subía, Dr. José Suíng Nagua, Dra. Daniella Camacho Herold, Dra. Consuelo Heredia Yerovi, Dr. Milton Velásquez Díaz, Dra. Enma Tapia Rivera, Dra. Rosana Morales Ordóñez, Dr. Fabián Racines Garrido, Dr. Byron Guillen Zambrano, Dr. Gustavo Durango Vela, Dr. Roberto Guzmán Castañeda, Dr. David Jacho Chicaiza, Dr. Iván Larco Ortuño, Dr. Patricio Secaira Durango, Dr. Wilman Terán Carrillo, JUECES Y JUEZAS NACIONALES; Dra. Liz Barrera Espín, CONJUEZA NACIONAL.

Certifico.- f) Dra. Isabel Garrido Cisneros, SECRETARIA GENERAL.



RESOLUCIÓN No. 09-2023

FECHA: 19 de julio de 2023
TEMA: Reclamo de pago indebido
en materia tributaria

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. Katherine 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



RESOLUCIÓN No. 10-2023

FECHA: 27 de septiembre de 2023

TEMA: Se deja sin efecto
precedente jurisprudencial
No. 05-2013

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 número 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 que emiten 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 proyecto de precedente 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 constituya 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 el mismo artículo 185 de la Constitución, en su parte final, establece que para cambiar un criterio jurisprudencial obligatorio, la jueza o juez ponente debe sustentarse en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala.
- 4.** Que los artículos 429 y 436.1 de la Constitución señalan que la Corte Constitucional es la máxima instancia de interpretación y administración de justicia constitucional.



5. Que el artículo 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial número 544, de 9 de marzo de 2009, dispone que las juezas y jueces, las autoridades administrativas y servidoras y servidores de la Función Judicial aplicarán las disposiciones constitucionales, sin necesidad que se encuentren desarrolladas en otras normas de menor jerarquía.

6. Asimismo, el artículo 5 del prenombrado código señala que las juezas y jueces, las autoridades administrativas y las servidoras y servidores de la Función Judicial, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos cuando estas últimas sean más favorables a las establecidas en la Constitución. A la vez, su artículo 6 establece que las juezas y jueces aplicarán la norma constitucional por el tenor que más se ajuste a la Constitución en su integralidad.

7. Que los artículos 180.2 y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial 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.

8. Que el artículo 3.2 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Registro Oficial n.º 52, Suplemento, de 22 de octubre de 2009, con relación al precedente constitucional dispone que, los parámetros interpretativos de la Constitución fijados por la Corte Constitucional en los casos sometidos a su conocimiento, tienen fuerza vinculante.

9. Que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante resolución No. 05- 2013, de 10 de julio de 2013, confirma los razonamientos que expone la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y declara como precedente obligatorio el criterio acerca de la facultad determinadora de la administración aduanera en el cambio de las partidas arancelarias, lo que no implica que contravenga las

competencias atribuidas a otras autoridades, que se encuentra contenido en los fallos de triple reiteración: (1) Resolución No. 261- 2013, de 30 de mayo de 2013, recurso de casación No. 450-2011; (2) Resolución No. 332-2012, 9 de noviembre de 2012, recurso de casación No. 102-2011; y, (3) Resolución No. 273-2013, de 30 de mayo de 2013, recurso de casación No. 240-2011.

10. Que mediante sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989- 12-EP, de 12 de marzo de 2014, dentro de la acción extraordinaria de protección se deja sin efecto el recurso de casación No. 102-2011, resolución No. 332-2012, 9 de noviembre de 2012, que dicta la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y que constituye una de las sentencias en las que se fundamenta la Resolución No. 05-2013, de 10 de julio de 2013.

11. Que la sentencia constitucional No. 943-15-EP/21, caso No. 943-15-EP, de 21 de abril de 2021, señala que el criterio contenido en la sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989-12-EP, de 12 de marzo de 2014, constituye un precedente vinculante para la Corte Nacional de Justicia aplicable al recurso de casación No. 2013-0312, objeto de estudio, al existir identidad fáctica y jurídica.

12. Que de acuerdo con lo que señalan las sentencias constitucionales: No. 1797-18-EP/20, caso No. 1797-18-EP, 16 de diciembre de 2020; y, No. 2971- 18-EP/20, caso No. 2971-18-EP, 16 de diciembre de 2020, uno de los presupuestos para que una opinión de la Corte Nacional de Justicia constituya jurisprudencia obligatoria es que dicho criterio se reitere por tres ocasiones. “Si una de las decisiones que conforman un fallo de triple reiteración es dejada sin efecto por parte de la Corte Constitucional, eso implica –al menos en los casos en que únicamente existen tres fallos reiterados– que el presupuesto constitucional para que el criterio de la Corte Nacional de Justicia constituya jurisprudencia vinculante ya no se cumple”.

Además, dichas resoluciones disponen a la Corte Nacional de Justicia, que, en el marco de sus competencias para el desarrollo del sistema de precedentes fundamentados en fallos de triple reiteración, verifique la vigencia de los fallos que conforman el precedente de triple reiteración contenido en la Resolución



No. 05-2013 y, de ser el caso, deje expresamente sin efecto el contenido de dicha resolución o sustituya los fallos de triple reiteración que la conforman.

13. Que la sentencia No. 3215-17-EP/23, caso No. 3215-17-EP, de 15 de febrero de 2023, concluye que la falta de aplicación del precedente constitucional No. 035-14-SEP-CC, por parte de los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la sentencia dictada el 11 de octubre de 2017, vulnera el derecho a la seguridad jurídica en perjuicio de la compañía accionante. Por ello, en su decisión exhorta al Pleno de la Corte Nacional de Justicia a rever el criterio jurisprudencial de la resolución No. 05-2013 por contradecir un precedente constitucional en los términos de esta sentencia y las sentencias No. 1797-18-EP/20 y 2971-18-EP/20.

14. Que la sentencia No. 413-18-EP, caso No. 413-18-EP, de 2 de agosto de 2023, señala que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, para dictar la resolución No. 05-2013, considera como uno de los fundamentos la resolución No. 332-2012, de 9 de noviembre de 2012, recurso de casación No. 102-2011, que se deja sin efecto por la sentencia No. 035-14-SEP-CC, por lo que, dicha sentencia dejó de existir. Por ello, exhorta al Pleno de la Corte Nacional de Justicia para que revise la resolución No. 05-2013 por contradecir un precedente constitucional en los términos de esta decisión y de la sentencia No. 3215-17-EP/23.

15. Que la jueza constitucional Karla Andrade, a través de un auto dentro del caso No. 557-18-EP, de 25 de agosto de 2023, que se origina dentro de una “acción extraordinaria de protección” dispone: “Notifíquese con el contenido del presente auto, al Presidente de la Corte Nacional de Justicia, a fin de que el Organismo al que representa, dentro del término de siete días constados a partir de la notificación de esta providencia, remita a esta Corte un informe argumentado y detallado respecto de la constitucionalidad de la Resolución No. 05-2013, emitida el 10 de julio de 2013 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia”. Debe agregarse que la Corte Constitucional otorga una prórroga de diez días término para la presentación del referido informe.

16. Que mediante oficio No. 1150-P-CNJ-2023, de 7 de septiembre de 2023, suscrito por el

doctor Iván Saquicela Rodas, presidente de la Corte Nacional de Justicia, dirigido a la Dirección Técnica de Procesamiento de Jurisprudencia e Investigaciones Jurídicas, se solicita que se emita, en coordinación con la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la institución, un informe acerca de lo requerido por la Corte Constitucional, con la finalidad de que sea puesto en conocimiento del Pleno del organismo, para resolver lo que corresponda.

17. Que mediante oficio No. 026-DIR-JUR-CNJ-2023, de 8 de septiembre de 2023, la Dirección Técnica de Procesamiento de Jurisprudencia e Investigaciones Jurídicas remite a la presidenta de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la institución, el informe técnico con respecto a la resolución No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, con el fin de que sea puesto en conocimiento del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, el cual es aprobado en esa misma fecha por la presidenta de la referida sala especializada. Los principales aspectos de la línea argumental de dicho informe señalan:

- a) Para que un precedente sea hetero-vinculante en sentido horizontal para la Corte Nacional de Justicia se requiere: (a) una regla rígida de triple reiteración de la jurisprudencia con relación a un mismo punto de derecho; y, (b) una regla de acreditación oficial que señale el organismo que anuncie que existe precedente, en este caso, el Pleno de la CNJ.
- b) Las sentencias que dicta la Corte Constitucional, máximo órgano de interpretación y administración de justicia constitucional, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 429 y 436, numeral 1 de la Constitución, constituyen precedente vertical vinculante para los jueces de la Corte Nacional de Justicia. Por ello, la justicia ordinaria tiene la obligación de observar dichos precedentes constitucionales en aras de precautelar la seguridad jurídica, la confiabilidad y la certeza.
- c) De la lectura de la resolución No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, que adopta el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, se desprende que esta ratifica como precedente obligatorio el criterio acerca de la facultad determinadora de la administración aduanera en el cambio de las partidas



arancelarias; dicho criterio jurisprudencial se encuentra contenido en los fallos de triple reiteración: (1) Resolución No. 261-2013, de 30 de mayo de 2013, recurso de casación No. 450-2011; (2) Resolución No. 332-2012, 9 de noviembre de 2012, recurso de casación No. 102-2011; y, (3) Resolución No. 273-2013, de 30 de mayo de 2013, recurso de casación No. 240-2011.

- d) Luego, de la revisión de la sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989-12-EP, de 12 de marzo de 2014, se desprende: (1) Que la resolución No. 332-2012, que dicta la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario dentro del recurso de casación No. 102-2011 constituye una de las sentencias en las que se fundamenta la Resolución No. 05-2013, de 10 de julio de 2013. (2) Que dicha sentencia deja sin efecto la sentencia de casación impugnada, lo que implica que deja de tener validez y vigencia. (3) Que conforme con lo que señala la sentencia constitucional No. 2403-19-EP/22 y, en virtud de los principios de supremacía y aplicación directa de la Constitución y el carácter vinculante de los precedentes constitucionales, estos deben obedecerse desde su expedición (efecto

ex nunc), salvo que la Corte Constitucional les otorgue a dichas decisiones otro tipo de efectos.

- e) Por lo expuesto, al verificarse que la Resolución No. 05-2013, no cuenta con uno de los fallos de triple reiteración que sirve de fundamento para expedir dicha resolución, ya que fue dejado sin efecto por la Corte Constitucional mediante sentencia No. 035-14-SEP-CC, de 12 de marzo de 2014, el que constituye jurisprudencia constitucional vinculante para la justicia ordinaria (principio de supremacía constitucional), se sugiere que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario solicite al Pleno de la Corte Nacional de Justicia decida, de forma expresa, dejar sin efecto el referido precedente obligatorio contenido de la resolución No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, puesto que ya no se cumplen los presupuestos mínimos señalados en la normativa jurídica vigente. De esta manera, se precautelen los principios y derechos constitucionales.

En uso de la atribución prevista en los artículos 184.2 de la Constitución de la República y 182 y 180.2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

RESUELVE

Artículo 1. El precedente jurisprudencial No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, publicado en el Registro Oficial No. 57, de 13 de agosto de 2013, que establecía que *“El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades”*, ha dejado de tener efectos jurídicos obligatorios.

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 veintiséis días del mes de septiembre del año dos mil veintitrés.

f) Dr. Iván Saquicela Rodas, PRESIDENTE; Dra. Katherine 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. Felipe Córdova Ochoa, Dr. Fabián Racines Garrido, Dr. Walter Macías Fernández, Dr. Luis Rivera Velasco, Dr. Gustavo Durango Vela, Dr. Roberto Guzmán Castañeda, Dr. David Jacho Chicaiza, Dr. Iván Larco Ortuño, Dr. Patricio Secaira Durango, Dr. Adrián Rojas Calle, JUEZAS Y JUECES NACIONALES; Dr. Pablo Loayza Ortega, Dra. Mercedes Caicedo Aldaz, CONJUEZ Y CONJUEZA NACIONALES. Certifico. f) Dra. Isabel Garrido Cisneros, SECRETARIA GENERAL CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.



The background features abstract geometric patterns. In the top right corner, there is a grid of squares in various shades of light purple and blue. In the bottom left corner, there are overlapping triangles and a line in darker shades of purple and blue. The word "SENTENCIAS" is centered in the middle of the page.

SENTENCIAS



Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez



– PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2019-00339
Pretensión de la causa	Determinar si ha operado la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias y sus consecuencias jurídicas.
Fecha publicación sentencia	Quito, jueves 17 de marzo del 2022, a las 16h04.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario
Obiter Dicta / Resumen	Se analiza si se interpretado erróneamente el art. 56 del Código Tributario, al pronunciarse sobre la interrupción de la prescripción de la acción de cobro.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Que no es controvertido, que la resolución que negó el reclamo administrativo, causó firmeza el 26 de julio de 2013, se citó con el auto de pago emitido el 20 de mayo de 2014; que el 11 de julio de 2014, se presentó la demanda de excepciones a la coactiva, y mediante providencia de 23 de julio de 2014, se dispuso la suspensión del proceso de ejecución, hasta que se expida la resolución judicial correspondiente dentro del proceso de excepciones a la coactiva, lo cual ocurrió el 26 de noviembre de 2014 cuando se archivó el proceso. Que el 8 de julio de 2014, se ejecutoria el archivo referido, y se puso en conocimiento de la administración aduanera el mismo y, el 21 de abril de 2017 se dispuso la continuación del proceso coactivo. Que la parte actora presentó acción especial de prescripción ante el Tribunal Distrital, el 4 de septiembre de 2019, que desde el 8 de julio de 2014 hasta el 21 de abril de 2017 evidentemente han transcurrido más de dos años sin que se continúe el proceso coactivo.

Que los 5 años establecidos para que opere la prescripción vencían el 26 de julio de 2018 y, la administración aduanera continuó con el proceso coactivo el 21 de abril de 2017 (hecho probado), por lo que se verifica que de conformidad con el análisis realizado en instancia, dentro de la línea temporal que fue considerada por los jueces A quo y los hechos probados referidos precedentemente, no ocurrió la prescripción alegada. Sin embargo, el tribunal de instancia en virtud del objeto controvertido fijado, debía considerar la fecha en la que fue presentada la demanda para el análisis integral, así las cosas, los 5 años para que opere la prescripción vencían el 26 de julio de 2018, mientras que la demanda de acción especial, fue presentada el 4 de septiembre de 2019, una vez que ya había transcurrido más de los 5 años establecidos para el efecto.

Conceptos abordados	Prescripción, suspensión del proceso de ejecución, interrupción de la prescripción.



CORTE NACIONAL DE

JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
09501-2019-00339

Quito,
jueves 17 de marzo del 2022,
las 16h04

VISTOS

- ASUNTO -

Resolver el recurso de casación interpuesto por la señora Jadira Marcela Valenzuela Chevez, gerente general y representante legal de la compañía CAFECOLSA S.A.; en contra de la sentencia de 17 de febrero de 2020, a las 13h52, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de acción especial No. 09501-2019-00339, propuesto por la compañía en mención, en contra del proceso coactivo No. 084-2014, respecto de las Rectificaciones de Tributos Nos. DNI-DRI1-RECT-2013-0036 y DNI-DRI1-RECT-2013-0037 ambas de 8 de abril del 2013, emitidas por la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda de acción especial de prescripción de la obligación tributaria, deducida por la compañía CAFECOLSA S.A.

1.2. De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le

han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1. Auto de 16 de noviembre de 2020, a las 08h54, dictado por el doctor Miguel Ángel Bos-sano Rivadeneira, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos



(COGEP), por el vicio de errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario.

1.2.2. La abogada Daniela Del Rosario Engracia Fernández, procuradora judicial del Director Distrital de Guayaquil del SENAE, en la contestación del recurso de casación señala que, si bien las Rectificaciones de tributos son exigibles a partir del día siguiente al de su notificación, la administración tributaria no puede ejercer su facultad recaudadora cuando no se encuentre firme o ejecutoriada, por lo tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación tributaria en el presente caso, se cuenta desde la fecha de notificación de la Resolución No. SENAE-DNJ-2013-0169-RE,

mediante la cual se niega el reclamo administrativo y declara la validez y legalidad de las Rectificaciones de Tributos es decir, desde el 26 de julio del 2013. Por las consideraciones expuestas se solicita negar el recurso interpuesto.

1.2.3. Sorteo de la causa número 09501-2019-00339, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de abril del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 9 de marzo de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 15 de marzo de 2022, a las 14h45.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de

casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado.- CASO 5: Errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

2.4. Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una errónea interpretación del artículo 56 del Código Tributario. Que se puede observar la providencia No. SENAE-DDG-2014-1287-PV de fecha 23 de junio del 2014 y la providencia No. SENAE-DDG-2017-1428-PV de fecha 21 de abril del 2017, suscritas por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, lo que significa que el proceso coactivo No. 084-2014 estuvo inactivo o suspendido por más de dos años según lo establecido en el art. 56 del Código Tributario, que tiene concordancia con la prescripción de la acción de cobro, ya que a pesar de que el proceso coactivo se haya realizado dentro de los plazos o términos legales, para efectos de la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria, si este no hubiese sido sustanciado en el transcurso de dos años, no se interrumpiría la prescripción de la obligación tributaria con la citación del auto de pago. Que la presente obligación fue exigible a partir de que la Resolución No. SENAE-DNJ-2013-0169-RE de 26 de julio del 2013, se encontraba firme y ejecutoriada. Que por tal razón se puede



contabilizar para efecto de la prescripción de los créditos tributarios, desde la fecha que fue notificada la Resolución antes mencionada, contando los 20 días hábiles posteriores a la fecha de notificación, hasta la presente fecha, han transcurrido en demasía los cinco años que prescribe la obligación tributaria. Que basta con la sustanciación del proceso coactivo por más de dos años para no considerar la interrupción de la prescripción por la citación del auto de pago. Que en este caso se debe establecer una interpretación literal del 2do inciso del art. 56 del Código Tributario, sin necesidad de interpretarla a criterio del juzgador, ya que es una norma de derecho público, sin embargo, en la sentencia recurrida, se interpreta la norma citada, como si el tiempo transcurrido para la prescripción debería ser cuando se dejó de continuar el proceso coactivo y cuando este se reanudó, inobservando el 2do inciso del art. 56 del Código Tributario; la errónea interpretación consta en el considerando 7.5.6. Que la administración tenía derecho a la acción de cobro desde la notificación de la Resolución No. SENAE-DNJ-2013-0169-RE de 26 de julio del 2013 hasta el 26 de julio del 2018, y que una vez citado el auto de pago, se considera como medio para la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria, sin embargo, al haberse dejado de sustanciar el proceso coactivo por más de dos años, la citación del auto de pago no interrumpió la prescripción de la obligación. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5. Contestación del recurso de casación.- El Director Distrital de Guayaquil del SENAE, argumenta que el art. 55 del Código Tributario establece que prescribe en cinco años, la acción de cobro de los créditos tributarios en los casos en los que se ha presentado la declaración correspondiente y contado desde la fecha de exigibilidad de los mismos, mientras que será de siete años cuando no se haya presentado declaración o si la misma es incompleta, contados desde la fecha en que debió presentarse

la declaración. Que cuando la determinación de la obligación tributaria ha sido efectuada por el sujeto activo, los plazos se deberán contabilizar desde que el acto de determinación se convierta en firme, es decir, cuando no se haya presentado reclamo o demanda de impugnación, y en el caso de las resoluciones y sentencias, desde que causen ejecutoria. Que considerando el art. 120 del COPCI, el plazo de prescripción de la obligación aduanera es de cinco años contabilizados desde que la rectificación de tributos se convirtió en firme, lo cual es concordante con el art. 55 del Código Tributario. Que si bien es cierto que las Rectificaciones de tributos son exigibles a partir del día siguiente al de su notificación, conforme el art. 113 del COPCI, sin embargo, la administración tributaria no puede ejercer su facultad recaudadora cuando no se encuentre firme o ejecutoriada, tal como lo contempla el art. 114 del Reglamento del Título V del COPCI. Que el plazo para que opere la prescripción de la obligación tributaria en el presente caso, se cuenta desde la fecha de notificación de la Resolución No. SENAE-DNJ-2013-0169-RE que resolvió negar el reclamo administrativo y declarar la validez y legalidad de las Rectificaciones de Tributos No. No. DNI-DRI1-RECT-2013-0036 y DNI-DRI1-RECT-2013-0037, esto es desde el 26 de julio del 2013. Que por las consideraciones expuestas se solicita negar el recurso interpuesto.

2.6. Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 15 de marzo de 2022, a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Jorge Javier Muñoz Quinto junto con la representante legal de CAFECOLSA S.A. (parte actora) y, por la contraparte, la abogada Ana María Cornejo Paredes, en calidad de procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

“Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas



de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

3.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”* (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se ha violentado la siguiente norma:

CODIGO TRIBUTARIO

“Art. 56.- Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.”

3.4. El caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por el tribunal de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), análisis para el cual se considera que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales (hechos probados), de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales.

3.5. En el caso en particular, el recurrente ha invocado que la sentencia de instancia ha

incurrido en el vicio de errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario, que implica que el Tribunal realizó una exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, de ahí la necesidad de que la recurrente en el recurso de casación, señale con absoluta claridad en que parte del fallo, a su criterio, el juzgador incurre en el yerro jurídico señalado; pues el Tribunal de casación, dado lo extraordinario del recurso de casación, debe observar la formalidad del recurso de casación, que orienta al juzgador para su resolución, así como el principio de limitación, por el cual el juez debe pronunciarse exclusivamente respecto a la denuncia que efectúa el recurrente; por ello es que el recurso debe ser técnico y preciso, ya que guiará al Juzgador a analizar la sentencia y revisar si es que ha existido o no violación de la normativa, pero siempre dentro del marco y los parámetros establecidos por el recurrente en su escrito.

3.6. Como se mencionó ut supra el caso 5, parte de hechos probados, en tal virtud constan como tales en el fallo recurrido, los siguientes hechos: *“7.5.2. Obra del proceso, presentado como prueba tanto por la parte actora como por la parte demandada, la copia certificada del proceso coactivo No. 084-2014, de lo que se evidencia: a) De fojas 31 a 47 consta la Resolución No. SENAE-DNJ-2013-0169-RE de fecha 26 de julio de 2013, dictada por el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, dentro del Reclamo Administrativo No. 049/50-2013 en contra de las Rectificaciones de Tributos No. DN1-DR11-RECT-2013-0036 y DN1-DR11-RECT-2013-0037, mediante el cual se resolvió Declarar SIN LUGAR el referido reclamo administrativo, resolución que no consta que se haya recurrido en fase contencioso tributario; b) Que el Auto de Pago para el cobro de las Liquidaciones Ecuapass No. 32220337(Tributos) 32220343 (Recargo 20%), 32220348 (Intereses que guarda relación con la Rectificación de Tributos No. DN1-DR11-RECT-2013-0036 y 32220357 (Tributos, 32220361 (Recargo 20%), 32220362 (Intereses) que guarda relación con la Rectificación de Tributos DNI-DR11-RECT-2013-0037, fue emitido el 20 de Mayo de 2014, mediante Providencia No. SENAE-DDG-2014-0805-PV en contra de la compañía COFECOLSA S.A. (foja 175); c) Mediante escrito presentado el 11 de julio de 2014 la compañía CAFECOLSA*



S.A. presenta demanda de excepciones a la coactiva (fojas 178 a 185); c) Mediante Providencia dictada por el Funcionario ejecutor No. SENAE- DDG-2014-1287-PV , dentro del proceso coactivo No. 084-2014 de fecha 23 de julio de 2014, por presentadas las excepciones se dispuso la SUSPENSIÓN DEL PROCESO DE EJECUCIÓN y la remisión inmediata al Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil (foja 193 y 193 vueltas) d) Del Acta de Sorteo de causas de la Función Judicial consta que al proceso de excepciones le correspondió el No. 09504-2014-0090 y su conocimiento a la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.2 (foja 84), el mismo que aparece haber sido archivado mediante Auto de Archivo dictado el 26 de noviembre de 2014 y cuya ejecutoria fue el 8 de diciembre de 2014 (foja 83); e) Consta que dicho Auto de Archivo fue puesto a conocimiento del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante oficio No. 0559-TDCTNo.2-S4-2014 de fecha 8 de diciembre de 2014. (foja 82); f) Mediante Providencia No. SENAE-DDG-2017-1428-PV de fecha 21 de abril de 2017, se dispuso la continuación del proceso coactivo No. 084-2014". También se evidencia que no es controvertida la fecha de presentación de la demanda ante el Tribunal Distrital, esto es, el 4 de septiembre de 2019. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.7 En virtud de que el vicio denunciado es el errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario es pertinente detallar lo que la sentencia A quo señala al respecto así tenemos que: "7.5.6 De lo que se puede concluir, que desde la fecha en que la obligación tributaria se convirtió en firme, esto es, desde el 26 de julio de 2013 hasta la fecha en que se dispuso la continuación del proceso coactivo No. 084-2014, 21 de abril de 2017, no habían transcurrido los cinco años que establece el Art. 55 del Código Tributario y Art. 120 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, para que opere la prescripción, constando por el contrario que a partir del 21 de abril de 2017, se ha continuado con la sustanciación del proceso coactivo No. 084-2014, sin interrupción alguna, motivo por el cual, no procede la alegación formulada por la actora de que ha operado la prescripción por haberse dejado de continuar el proceso coactivo por más de dos

años, ya que esto no afecta lo antes indicado". (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.8 Si bien, no se evidencia en el fallo recurrido, que los jueces de instancia hubieren citado el art. 56 del Código Tributario, del texto transcrito del fallo recurrido, se verifica que si lo aplicaron en su análisis y por tanto corresponde su estudio.

3.9 Ahora bien la disposición del segundo inciso del art. 56 del Código Tributario dispone en su parte pertinente que no se tomará en cuenta la interrupción de la prescripción con la citación del auto de pago, cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años; debiendo entenderse que procede esta norma, cuando las causas para haber dejado de continuar con el proceso sean imputables a la administración pública, pues la norma, lo que pretende no es favorecer la desidia de la administración en la ejecución de sus procesos, al contrario, con la existencia de esta norma se pretende impulsar la actividad administrativa para que los procesos sean llevados adecuadamente dentro de tiempos moderados y no premiar la falta de interés de la administración pública en el cumplimiento de sus obligaciones. Teniendo esto claro, se verifica que no es controvertido, dado que es un hecho probado en el proceso, que el acto contentivo de la obligación tributaria, esto es la resolución que negó el reclamo administrativo, causó firmeza el 26 de julio de 2013, se citó con el auto de pago emitido el 20 de mayo de 2014, el 11 de julio de 2014 (tácitamente) fecha en la cual se interrumpió la prescripción por disposición de norma legal, por lo que el plazo de 5 años se debe contabilizar nuevamente desde el día siguiente a la interrupción ocurrida.

Así las cosas, el 11 de julio de 2014, se presenta la demanda de excepciones a la coactiva, y mediante providencia de 23 de julio de 2014, se dispone la suspensión del proceso de ejecución por mandato legal, por ello se evidencia que la suspensión acaecida no es imputable a la administración aduanera, y sus efectos contemplan que los plazos o términos dejan de contabilizarse hasta que se expida la resolución judicial correspondiente dentro del proceso de excepciones a la coactiva, lo cual ocurrió el 26 de noviembre de 2014 cuando se archivó el proceso. Asimismo consta que el 8 de julio de 2014, fecha en la cual se ejecutoria el archivo referido, se puso en conocimiento



de la administración aduanera el mismo y, el 21 de abril de 2017 se dispuso la continuación del proceso coactivo.

Finalmente, la parte actora presentó acción especial de prescripción ante el Tribunal Distrital, el 4 de septiembre de 2019. Desde el 8 de julio de 2014 hasta el 21 de abril de 2017 evidentemente han transcurrido más de dos años sin que se evidencie en el fallo como hecho probado, que la administración aduanera hubiere realizado alguna actividad tendiente al cobro de la obligación tributaria, por tanto, el tribunal de instancia, debió aplicar adecuadamente el art. 56 del Código Tributario, dándole el alcance que este tiene y en función de los hechos probados, señalar que en efecto no se ha interrumpido la prescripción con la notificación del auto de pago, por lo que, el plazo de 5 años debía contabilizarse desde el 26 de julio de 2013.

Con esta precisión, los 5 años establecidos para que opere la prescripción vencían el 26 de julio de 2018 y, la administración aduanera continuó con el proceso coactivo el 21 de abril de 2017 (hecho probado), por lo que se verifica que de conformidad con el análisis

realizado en instancia, dentro de la línea temporal que fue considerada por los jueces A quo y los hechos probados referidos precedentemente, no ocurrió la prescripción alegada; sin embargo, el tribunal de instancia en virtud del objeto controvertido fijado, debía considerar la fecha en la que fue presentada la demanda para el análisis integral, pues tratándose de la prescripción y sus efectos, el examen debía ser realizado considerando la misma, pues sino carecería eficacia el análisis jurídico, volviéndose este obsoleto. Así las cosas, los 5 años para que opere la prescripción vencían el 26 de julio de 2018, mientras que la demanda de acción especial, fue presentada el 4 de septiembre de 2019, una vez que ya había transcurrido más de los 5 años establecidos para el efecto.

3.10 Con el análisis realizado, esta Sala ha verificado que en el fallo recurrido existió errónea interpretación del art. 56 del Código Tributario, por lo que, habiéndose aceptado el vicio alegado, en función del art. 273.4 del COGEP, esta Sala realizó ut supra, el análisis que correspondía haberse realizado en instancia para llegar a una conclusión certera y absoluta.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR la sentencia de 17 de febrero de 2020, a las 13h52, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de acción especial No. 09501-2019-00339 y, en tal virtud, se declara que a la fecha de presentación de la demanda ante el Tribunal A quo, ya había acaecido la prescripción de la acción de cobro discutida.

4.2. Actuó la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2018-00226
Pretensión de la causa	Que se declare extinguida la obligación tributaria, por prescripción de la acción de cobro que consta en el Acta de Determinación No. 1720110100218.
Fecha publicación sentencia	Quito, jueves 21 de abril del 2022, a las 09h59.
Problemas jurídicos sede casacional	CASO 3: Extra petita. CASO 5: Errónea interpretación de los arts. 56 y 109 del Código Tributario, aplicación indebida del art. 77 del Código de Procedimiento Civil y 14 del Código Tributario y falta de aplicación del art. 82 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Se analiza la prescripción de cobro de la obligación tributaria.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La Sala ha verificado de la confrontación de los actos de proposición (pretensiones, excepciones), que no está en controversia si el auto de pago fue o no debidamente citado. Que el tribunal de instancia, innecesariamente entra a analizar si la citación con el auto de pago fue legalmente realizada, cuando no existe controversia, excediendo en sus atribuciones al resolver sobre puntos que no han sido materia del litigio, configurándose el vicio de EXTRA PETITA, se emite sentencia de mérito.

Que dado que el SRI procedió a determinar el ICE correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2008, la contabilización de los 5 años debe realizarse a partir de la fecha en que causó ejecutoria la Resolución No. 117012012RREC0015980 que puso fin al reclamo presentado contra el Acta de Determinación 1720110100218 de 30 de noviembre de 2011, esto es, desde el 17 de agosto de 2012, fecha en la cual se archivó la impugnación presentada en sede judicial contra el reclamo administrativo ya referido, quedando este en firme, sin que proceda contra él recurso alguno. Inicialmente, la prescripción se hubiese cumplido el 17 de agosto de 2017, sin embargo, por existir la citación con el auto de pago (20, 21 y 26 de diciembre de 2012), la prescripción se interrumpe de conformidad con el art. 56 del Código Tributario, eso es, que inicia nuevamente la contabilización de los 5 años por efecto propio de la interrupción, por lo que la prescripción de cobro de la obligación tributaria se cumplía el 26 de diciembre de 2017, consecuentemente todas las actuaciones realizadas por la administración tributaria hasta esa fecha fueron ejecutadas ejercitando su acción de cobro dentro del plazo permitido, consecuentemente no se produjo la prescripción.

Conceptos abordados	Extra petita, prescripción, citación, interrupción, ejecutoria.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2018-00226

Quito,
jueves 21 de abril del 2022,
las 09h59

VISTOS

- ASUNTO -

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Paúl Vicente Lara Poggi, en calidad de procurador judicial del Servicio de Rentas Internas (SRI); en contra de la sentencia de 4 de febrero de 2020, a las 10h16, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Portoviejo; dentro del juicio No. 17510-2018-00226 propuesto mediante acción especial de prescripción del Impuesto a los consumos Especiales de enero a diciembre del año 2008, por la Compañía LICORES NACIONALES Y EXTRANJEROS LIQUORS CIA. LTDA. en contra de la Resolución No. 117012012RREC0015980 de 13 de junio de 2012, suscrita por la directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas y de sus antecedentes.

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la acción especial, declarando la prescripción de la acción de cobro de la obligación contenida en el Acta de Determinación No. 1720110100218 por concepto de

Impuesto a los consumos Especiales de enero a diciembre de 2008, la cual fue confirmada mediante la resolución impugnada en instancia.

1.2. De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:



1.2.1. Auto de 27 de mayo de 2021, a las 08h22, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación por el caso 3 (extra petita) por haberse resuelto algo que no era materia del litigio y caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) por el vicio de errónea interpretación de los arts. 56 y 109 del Código Tributario, aplicación indebida del art. 77 del Código de Procedimiento Civil y

14 del Código Tributario y por falta de aplicación del art. 82 del Código Tributario.

1.2.3. Sorteo de la causa número 17510-2018-00226, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 02 de febrero de 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 14 de abril de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 19 de abril de 2022, a las 14h45.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Así como también por el sorteo que consta en el proceso y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado al amparo del art. 268 del COGEP.- CASO 3: Extra petita. CASO 5: Errónea interpretación de los arts. 56 y 109 del Código Tributario, aplicación indebida del art. 77 del Código de Procedimiento Civil y 14 del Código Tributario y por falta de aplicación del art. 82 del Código Tributario

2.4. Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala lo siguiente respecto del caso 3: Que el petitum de la demanda se redujo a solicitar se declare extinguida la obligación tributaria, intereses, multas y recargos por prescripción de la acción de cobro que constan liquidadas en el Acta de Determinación No. 1720110100218 y, que así lo entendió el tribunal de instancia. Que de los hechos expuestos en la demanda se tiene que el accionante reconoce que existe un procedimiento coactivo en su contra en el punto 5.8 de la demanda, por lo que acepta que han existido embargos y remates ejecutados. Que la litis del proceso también se restringía a establecer si se había producido la prescripción de la acción de cobro por no haberse continuado por más de dos años, por lo que el inicio del procedimiento coactivo no era materia de discusión así como tampoco la citación con el auto de pago. Que el objeto controvertido fijado en audiencia fue: "Determinar si procede o no declarar la prescripción de la acción de cobro que consta liquidada en el Acta de Determinación ...por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales de enero a diciembre de 2008; la cual fue confirmada mediante Resolución No. 117012012RREC015980...por haber transcurrido el plazo de cinco años dentro del



cual la Administración Tributaria podía ejercer su facultad recaudatoria; y por consiguiente se declaren extinguidas las obligaciones tributarias, interés, multas y recargos que se hubieren generado”. Que el tribunal de instancia emitió la decisión bajo presupuestos fácticos no planteados por la parte actora en su demanda, pues se sustenta en que no se realizó la citación legal del auto de pago, lo cual no es materia de esta causa, al contrario en la demanda acepta la existencia de un proceso coactivo y de acciones de ejecución en su contra. Que el tribunal A quo ha resuelto una cuestión que no era materia del litigio, pues ha examinado un presupuesto que no puede ser discutido en una acción especial de prescripción de la acción de cobro. Que lo único que podía examinar el tribunal es si se cumplieron los términos establecidos en la ley para que se configure la prescripción de la acción de cobro. Afirma que el analizar cuestiones que no son materia de la acción judicial, se evidencia un exceso de poder por parte de la Administración de Justicia, lo que violenta la seguridad jurídica. Solicita se case la sentencia y se deseché la pretensión del actor por no haberse configurado la prescripción de la acción de cobro al haberse interrumpido con la citación del auto de pago de manera oportuna.- Respecto al caso 5: Que el tribunal fundamenta su decisión en el hecho de que el actor no aceptó tácitamente la obligación tributaria y que por otro lado, existió una falta de citación legal del auto de pago. Que el error de interpretación está en el alcance que se le da al art. 109 del Código Tributario, pues se señala que esta norma establece la obligación de que en la razón de notificación se indique expresamente que el notificador se ha cerciorado que efectivamente el lugar de citación corresponde al domicilio señalado en el contrato social, estatutos, o donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas. Que la errónea interpretación del art. 56 ibídem se da respecto al reconocimiento del deudor de la obligación tributaria y sobre la notificación legal del auto de pago, pues para que exista un reconocimiento el contribuyente de la obligación no debe impugnarla; sin embargo afirma que existió tal reconocimiento cuando el accionante no impugnó el procedimiento coactivo, pues reconoce tácitamente la obligación contenida en el

acto determinativo y la resolución del reclamo, aceptando incluso el inicio del procedimiento coactivo a través de la emisión y notificación del auto de pago. Afirma que se interrumpió la prescripción con esta aceptación tácita. Que la errónea interpretación del art. 56 citado, respecto a la interrupción con la citación del auto de pago se produce en la medida que al art. 109 del Código Tributario se le ha otorgado un alcance que no tiene. Que al existir norma expresa sobre la notificación por boletas, no es necesario acudir a las normas supletorias y por tanto existe una indebida aplicación del art. 77 del Código de Procedimiento Civil y del art. 14 del Código Tributario. Que no se han desvirtuado las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del auto de pago, por lo que este surte pleno efecto al habérselo notificado de conformidad con la normativa vigente, por lo tanto debía aplicarse el art. 82 del Código Tributario. Solicita se acepte el recurso de casación presentado.-

2.5. Contestación del recurso de casación.- La Compañía LICORES NACIONALES Y EXTRANJEROS LIQUORS CIA. LTDA., presenta contestación del recurso de casación y solicita que se rechace el recurso de casación presentado, pues es lógico que se analicen en instancia los efectos que produce la prescripción, ya que jamás se le citó con el auto de pago, ya que en ninguna de las boletas consta su firma y la firma que está en el documento, no se establece de quién es y afirma que tampoco se conoce si se entregó con plena observancia de las reglas que regulan la citación del auto de pago, cerciorándose el notificador de que efectivamente sea el domicilio del notificado.

2.6. Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 19 de abril de 2022, a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente los abogados Christina Sabndoval Pantoja y Gustavo Jara Estupiñán, en calidad de procuradores judiciales de la autoridad tributaria y, por la contraparte, los abogados Jaime Andrade Arboleda y Geancarlo Cedeño Bolaños junto con el accionante Sr. Arturo Román Dávalos, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-



3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia; (...) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

El caso 3, recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita; Gladis E. de Midón, en su obra “La Casación. Control del Juicio de Hecho”, Buenos Aires Argentina, Rubinzal Culzoni Editores, paginas 391, 427 y 471 sobre estos vicios manifiesta: “...El vicio de incongruencia ultra petita se configura cuando la sentencia excede el contenido de la pretensión u oposición, concediendo o negando más de lo reclamado por las partes. Se da una agregación oficiosa a los contenidos esenciales del thema decidendum: el órgano resuelve todas las cuestiones planteadas pero, además, otra u otras no propuestas.”; “...Es sentencia citra o infra petita la que omite considerar y decidir una pretensión, o cualquier petición, alegación o argumento oportunamente propuesto, conducente para la adecuada solución del litigio y que el juzgador no haya desechado implícitamente o hubiera quedado desplazado en virtud del contenido del pronunciamiento.” y “...Así; son decisorios incongruentes no sólo los citra o infra petitos o los ultra petitos, sino también los extra petitos o salidos de tema. Denominación esta última que damos a las resoluciones que por modificar lo pretendido, haciendo sustituciones en su causa petendi, o en la persona que deduce o contra quien se deduce, o en su objeto inmediato o mediato, termina juzgando una pretensión distinta a la concretamente sometida a decisión. Por ello puede afirmarse que si el demandante modifica, altera o transforma todos, alguno o algunos de los elementos de la pretensión, hay mutación en la demanda, y si

esa modificación transformación o alteración la hace el juez, hay incongruencia extra petita.” (El resaltado es de esta Sala Especializada).

El caso 5 se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

3.3. El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”

“Art. 56.- Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años,



salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutida.”

“Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- 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. Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.”

“Art. 109.- Notificación por boletas.- Cuando no pudiere efectuarse la notificación personal, por ausencia del interesado de su domicilio o por otra causa, se practicará la diligencia por una boleta, que será dejada en ese lugar, cerciorándose el notificador de que, efectivamente, es el domicilio del notificado, según los artículos 59, 61 y 62 de este Código. La boleta contendrá: fecha de notificación; nombres y apellidos, o razón social del notificado; copia auténtica o certificada del acto o providencia administrativa de que se trate; y, la firma del notificador. Quien reciba la boleta suscribirá la correspondiente constancia del particular, juntamente con el notificador; y, si no quisiera o no pudiere firmar, se expresará así con certificación de un testigo, bajo responsabilidad del notificador”

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL

“Art. 77.- Si no se encontrare a la persona que debe ser citada, se la citará por boleta dejada en la correspondiente habitación, a cualquier individuo de su familia o de servicio. La boleta expresará el contenido del pedimento, la orden o proveído del juez, y la fecha en que se hace la citación; y si no hubiere a quien entregarla, se la fijará en las puertas de la referida habitación, y el actuario o el citador, sentará la diligencia correspondiente. La persona que reciba la boleta suscribirá la diligencia, y si ella, por cualquier motivo, no lo hiciere, el funcionario respectivo, sentará la razón del caso y la suscribirá. La citación a un comerciante o al representante de una compañía de comercio, podrá también hacerse en el respectivo establecimiento de comercio en sus horas hábiles y siempre que estuviere abierto. Si no se encontrare a la persona que deba ser citada, se lo

hará por boleta que se entregará a cualquiera de sus auxiliares o dependientes. Se extiende a este caso la obligación prescrita al actuario o citador en el Art. 76. El actuario o el citador tendrá la obligación de cerciorarse de la verdad de que se trata de la respectiva habitación o establecimiento de comercio para hacer allí la citación en forma legal”.

3.4. El caso 3, como se detalló ut supra, se configura cuando el Tribunal resuelve lo que no fue materia del litigio u omite resolver todos los puntos de la Litis; en la especie el casacionista, alega que la sentencia de instancia resuelve puntos que no formaron parte de las pretensiones de los actos de proposición ni de las excepciones, en resumen que el tribunal A quo resolvió sobre puntos que no fueron parte de la Litis ni del objeto de la controversia.

3.4.1. Le corresponde a esta Sala de Casación contrastar las excepciones y pretensiones de la demanda y de la contestación a la misma con la parte dispositiva del fallo recurrido.- El principio de congruencia o armonía del fallo se contrae a que éste se encuentre en consonancia con las pretensiones, las excepciones y la resolución; es decir, el juez debe pronunciarse sobre todo lo pedido por los litigantes y solamente sobre lo demandado y es precisamente esa actividad jurisdiccional, sin exceso pero también sin defecto, que evita que se produzca incongruencia o inconsonancia en una resolución.

3.4.2. En base a lo manifestado por el recurrente, esta Sala procede a realizar el siguiente estudio: En la demanda: En el expediente, consta la pretensión concreta donde se solicita lo siguiente: “3. **PRETENSIÓN** En base a los fundamentos de hecho y de derecho que dejo expuestos...se sirvan declarar extinguida las obligaciones tributarias interese, multas y recargos **PRO PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO** que constan liquidadas en el Acta de Determinación No. ... y confirmadas con la Resolución No. ..., por haber transcurrido en exceso el plazo de cinco años dentro del cual la Administración Tributaria podía ejercer su facultad recaudatoria”.

En la demanda se verifica, previo a expresar la pretensión, que la parte accionante hace alusión exclusivamente al transcurso del tiempo legal para la ocurrencia de la prescripción (5 años) , y dentro de su argumentación se refiere a la firmeza que adquirió la Resolución



No. 117012012RREC015980 de 13 de junio de 2012 motivo por el cual esta tiene efectos definitivos; a la falta de interés de la autoridad tributaria para recaudar el impuesto a los consumos especiales contenidos en dicha resolución y a que no debe tomarse en cuenta la interrupción por la citación con el auto de pago por haberse dejado de continuar la ejecución por más de dos años dentro del proceso coactivo No. 3121/2012, para lo cual afirma que adjunta copia simple de los embargos y remates ejecutados a pesar de que es el funcionario ejecutor quien debe demostrar que no se ha dejado de continuar por más de dos años el proceso de ejecución iniciado con el auto de pago No. 3121/2012.

En la contestación: De fjs. 258 a 265 del proceso de instancia obra la contestación a la demanda, de la cual se verifica que la autoridad tributaria señala principalmente que al adquirir ejecutividad el acta de determinación antecedente de la resolución impugnada, se dictó auto de pago dentro del procedimiento coactivo No. 3121/2012 el 18 de diciembre de 2012, habiéndose citado el mismo mediante tres boletas dejadas en el domicilio tributario los días 20, 21 y 26 de diciembre de 2012. Que se mantiene vigente la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, porque no se ha dejado de continuar por más de dos años el procedimiento de ejecución coactiva No. 3121/2012, pues es se prosiguió sustanciándolo, por lo que su pretensión se reduce a “...solicito se sirvan rechazar la demanda porque no ha operado la prescripción de la acción de cobro, porque se interrumpió al citarse en legal y debida forma con el auto de pago de 18 de diciembre de 2012 emitido dentro del Procedimiento de Ejecución coactiva No. 3121/2012, por lo que deberá disponerse la continuación del mismo para recaudar las obligaciones tributarias adeudas”.

3.4.3. En virtud de lo señalado el Tribunal de instancia en el considerando 7.3 a fojas 362 vta., al establecer el objeto de controversia, señala que se acordó: “*Determinar SI PROCEDE O NO declarar la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCION DE COBRO que consta liquidada en el Acta de Determinación No. ..., notificada CON FECHA 30 de noviembre de 2011, a LA COMPAÑÍA..., por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales de enero a diciembre del 2008; la cual fue confirmada mediante Resolución No. ...,*

por haber transcurrido el pazo de cinco años, dentro del cual la Administración Tributaria podía ejercer su facultad recaudatoria, y por consiguiente, se declaren extinguidas las obligaciones tributarias interés, multas y recargos que se hubieren generado” y, en la parte resolutive del fallo resuelve: “ ACEPTA la demanda propuesta... y en consecuencia declara la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO que consta... por haber transcurrido el plazo de 5 años, desde que el acto de determinación tributaria adquirió firmeza judicial, sin que haya sido citada en forma legal el auto de pago y de esta forma poder ejercer su facultad recaudatoria, conforme el análisis realizado por este Juzgador Plural...”.

3.4.4. Al resolver el objeto de la controversia se entiende que los juzgadores deben considerar las pretensiones de las partes, bajo la fundamentación y argumentación realizada en los actos de proposición, siendo esto así se evidencia que por un lado la parte accionante afirma que se ha producido la prescripción de la acción de cobro del ICE enero diciembre 2008 por cuanto no se interrumpió la prescripción con la citación del auto de pago por cuanto la administración no continuó con la ejecución por más de dos años; mientras que, la autoridad tributaria señala que no se ha producido la prescripción, pues ésta se interrumpió con la citación legal con el auto de pago y que la administración tributaria si realizó varios actos continuando con la ejecución del proceso coactivo por lo que sí hubo interrupción.

Bajo estas pretensiones y fundamentación de las partes, lo que tenía que resolver el tribunal de instancia es sobre la ocurrencia de la prescripción, de conformidad con lo establecido por las partes, esto es, la mera contabilización de los términos legales, considerando en primer lugar, si es que en efecto hubo o no interrupción de la prescripción con la citación del auto de pago, pero enfocándose exclusivamente en si la administración dejó de continuar con la ejecución por más de dos años o no, pues sobre este punto esencial versa la Litis. Esta Sala ha verificado de la confrontación de los actos de proposición (pretensiones, excepciones) con el fallo recurrido en su parte dispositiva, que no está en controversia si el auto de pago fue o no debidamente citado, de hecho es evidente que las dos partes dan por realizada la citación con el auto de pago, tanto es así



que lo único en lo que se centra la discusión es en si esta citación debidamente realizada, interrumpió o no el tiempo para que ocurra la prescripción de la acción de cobro del ICE enero-diciembre 2008 y, en función de esto, si la acción de cobro prescribió.

El tribunal de instancia, innecesariamente entra a analizar si la citación con el auto de pago fue legalmente realizada, a pesar de que ni la parte accionante ni la parte demandada, se refieran a aquello, cuando no existe controversia, a tal punto que es notoria la aceptación de que existió la citación con el auto de pago, danto esto como un hecho cierto no discutible. Dentro de este contexto, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha constatado que el tribunal A quo se ha excedido en sus atribuciones al resolver sobre puntos que no han sido materia del litigio, configurándose el vicio de EXTRA PETITA alegado por el recurrente., consecuentemente, ACEPTANDO el recurso de casación por el caso 3 del art. 268 del COGEP, corresponde emitir sentencia de mérito de conformidad con el art. 273 del Código Orgánico General de Procesos en el siguiente sentido y en atención al análisis realizado ut supra:

No es controvertido que la Resolución No. 117012012RREC0015980 de 13 de junio de 2012 suscrita por la directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, que ratificó la validez y legalidad del Acta de Determinación No. 1720110100218 de 30 de noviembre de 2011, se convirtió en firme cuando la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 archivó la impugnación presentada en su contra por no haber afianzado las obligaciones tributarias como disponía la norma vigente en ese entonces, a través del auto de archivo de 17 de agosto de 2012 (juicio 17504-2012-0063). Tampoco es controvertido que el auto de pago fue citado por tres boletas los días 20, 21 y 26 de diciembre de 2012 y que el tributo cuyo cobro se pretende es el ICE correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2008. Tampoco existe controversia respecto a que la prescripción que debe aplicarse al caso es la de los 5 años establecidos en el art. 55 del Código Tributario. Del auto de archivo de la impugnación del acto impugnado dentro del proceso No. 17504-2012-0063, de fecha 17 de agosto de 2012, se evidencia que además del archivo, se dispuso la implementación de acciones

necesarias por parte de la administración tributaria para la ejecución de las obligaciones tributarias contenidas en la Resolución No. 117012012RREC0015980 de 13 de junio de 2012. De la revisión de los recaudos procesales se verifican una serie de actuaciones realizadas tanto por la administración tributaria como por la empresa coactivada LIQUORS CIA. LTDA., dentro del procedimiento de ejecución No 3121 /2012, desde la citación con el auto de pago, entre otras: la designación de peritos, atención de revocatorias solicitadas sobre las medidas cautelares dispuestas y de nulidades procesales, calificación de posturas, designación de perito evaluador, revocación de medida cautelar, remates, adjudicaciones, entre otros; de lo cual esta Sala ha podido verificar que no se ha dejado de continuar con la ejecución de la coactiva por más de dos años, de forma que no se ha configurado lo alegado por la parte accionante respecto a que no ha existido interrupción de la acción de cobro por este motivo particular, al contrario, se observa que la autoridad tributaria ha continuado de forma diligente con las etapas propias de la coactiva.

El art. 55 del Código Tributario establece *“La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles... En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado...”*. Consecuentemente, dado que el Servicio de Rentas Internas procedió a determinar el ICE correspondiente a los meses de enero a diciembre de 2008 inclusive, la contabilización de los 5 años debe realizarse a partir de la fecha en que causó ejecutoria la resolución No. 117012012RREC0015980 que puso fin al reclamo presentado contra el Acta de Determinación 1720110100218 de 30 de noviembre de 2011, esto es, desde el 17 de agosto de 2012, fecha en la cual se archivó la



impugnación presentada en sede judicial contra el reclamo administrativo ya referido, quedando este en firme, sin que proceda contra el recurso alguno.

Inicialmente, la prescripción de la acción de cobro se hubiese cumplido el 17 de agosto de 2017, sin embargo, por existir la citación con el auto de pago (20, 21 y 26 de diciembre de 2012), la prescripción se interrumpe de conformidad con el art. 56 del Código Tributario, eso es, que inicia nuevamente la contabilización de los 5 años por efecto propio de la interrupción, así con este hecho, se tiene que la prescripción de cobro de la obligación tributaria se cumplía el 26 de diciembre de 2017, consecuentemente todas las actuaciones realizadas por la administración tributaria hasta esa fecha fueron ejecutadas ejercitando su acción de cobro dentro del plazo permitido y por tanto se encuentran amparadas dentro de los 5 años legales, consecuentemente no

se produjo la prescripción.- Esta Sala observa que a la fecha de presentación de la demanda, esto es al 5 de junio de 2018, la acción de cobro se hubiere encontrado prescrita si la administración tributaria no hubiere ejercitado su acción de cobro dentro de los tiempos legales, situación que no acontece en este caso, en virtud del análisis realizado precedentemente.

3.5. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, considera que es inoficioso pronunciarse sobre el yerro sustentado bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, puesto que al aceptarse el yerro alegado para el caso 3, esta Sala ha emitido sentencia de mérito, y resultaría inútil abordar los vicios alegado bajo el caso 5 cuando ya se ha hecho el análisis jurídico respectivo de mérito y, por otro lado, en el análisis realizado ut supra, se han abordado hechos y derecho que fueron también cuestionados bajo el caso 5.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR la sentencia de 4 de febrero de 2020, a las 10h16, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en Portoviejo, dentro del juicio No. 17510-2018-00226 y NEGAR la demanda presentada por la compañía LICORES NACIONALES Y EXTRANJEROS "LIQUORS" CIA. LTDA., declarando que NO se ha producido la prescripción de la acción de cobro del Impuesto a los Consumos Especiales de los meses de enero a diciembre 2008.

4.2. Actuó la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre de 2021.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– SALVAGUARDIAS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	01501-2019-00051
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad de la Resolución Impugnada No. SENAE-DNJ-2019-0073-RE, por vulneración al debido proceso, derecho a la defensa, seguridad jurídica.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 4 de mayo del 2022, a las 10h15.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 2: Falta de motivación. Caso 4: Falta de aplicación del art. 200 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación del art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN. Caso 5: Errónea interpretación de los arts. 89 del COPCI, art. 3 de la Decisión 778 de la CAN y art. 66 numeral 4 de la Constitución de la República.
Obiter Dicta / Resumen	Determinar si la sentencia se encuentra motivada y si se incurrió en falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba; y en errónea interpretación de las normas denunciadas al recalcular las salvaguardias.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El fallo recurrido, está motivado, pues el Tribunal de instancia detalla cómo la Administración Tributaria, argumentó y demostró la aplicación del tercer método de valoración de la mercadería en análisis, precisando como la prueba actuada por la actora no desvirtuó lo señalado por el SENAE en el Acta de determinación impugnada.

El caso 4, no prospera por reprocharse una norma que no es una norma procesal de valoración de prueba. . En lo referente al caso 5, al estar la Autoridad Aduanera facultada para recaudar las salvaguardias, también podía rectificarlas, pero no como consecuencia de la facultad recaudadora, sino por mandato expreso de una norma supranacional contenida en la Decisión 778 de la CAN. Que no existe una determinación como tal de las salvaguardias, sino un mero recálculo, sin que exista modificación del porcentaje fijado por la autoridad competente como salvaguardia. Que es necesario dejar sentado que, una determinación a las salvaguardias -en los términos que prevé el Código Tributario- no es posible, pues su naturaleza no es tributaria.

Conceptos abordados	Rectificar, recalcular, Salvaguardias, gravámenes económicos.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
01501-2019-00051

Quito,
miércoles 4 de mayo del 2022,
las 10h15

VISTOS

– ASUNTO –

Resolver el recurso de casación interpuesto por los abogados Francisco Agustín Gottifredi Neira e Iván Augusto Navas Iturralde, procuradores judiciales del representante legal de la compañía GERARDO ORTIZ E HIJOS C. LTDA.; en contra de la sentencia de 14 de diciembre del 2020, a las 17h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00051, propuesto por la mencionada compañía, en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0073-RE, de 1 de abril del 2019, emitida por el Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), mediante la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo No. 184-2014 y se confirma la validez de la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2017-1630-D001.

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar sin lugar la acción de impugnación deducida por el abogado Francisco Agustín Gottifredi Neira, como procurador judicial de

la compañía GERARDO ORTIZ E HIJOS CIA LTDA., en contra del Director Nacional Jurídico del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se confirma la validez legal de la Resolución impugnada No. SENAE-DNJ-2019-0073-RE, emitida por



dicha autoridad el 1 de abril de 2019, así como de la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2017-1630-D001.

1.2. De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1. Auto de 12 de abril de 2021, a las 11h14, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de motivación de la sentencia recurrida, infringiéndose el art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución; por el caso 4, por el vicio de falta de aplicación del art. 200 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación del art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de

Naciones (CAN); y, por el caso 5 por el vicio de errónea interpretación de los arts. 89 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), 3 de la Decisión 778 de la CAN y 66 numeral 4 de la Constitución de la República.

1.2.2. La abogada Jessica Fernanda Méndez Campoverde, procuradora judicial de la Directora General y Directora Nacional Jurídico del SENAE, en la contestación al recurso interpuesto solicita no casar la sentencia recurrida.

1.2.3. Sorteo de la causa número 01501-2019-00051, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 12 de noviembre del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 27 de abril de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 3 de mayo de 2022, a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185

-segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado.- Al amparo del art. 268 del COGEP: CASO 2: Falta de motivación de la sentencia recurrida, infringiéndose el art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución. CASO 4: Falta de aplicación del art. 200 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación del art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN. CASO 5: Errónea interpretación de los arts. 89 del COPCI, art. 3 de la Decisión 778 de la CAN y art. 66 numeral 4 de la Constitución de la República;

2.4. Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una errónea interpretación del art. 89 del COPCI (caso 5). Que en análisis del cuarto punto de la Litis, en el numeral "6.4.1" del fallo, se incurre en el vicio alegado al considerar aplicable el procedimiento de determinación tributaria a una salvaguardia, que no es un tributo. Que el Tribunal admite



que las salvaguardias no son tributos en virtud del art. 108 del COPCI, sin embargo, realiza una interpretación errónea y extensiva del art. 89 ibídem para indicar que le compete al SENAE recaudarlas y que como consecuencia, puede re determinarlas o re liquidar las salvaguardias dentro un de un procedimiento de control posterior y que culmina con una rectificación de tributos. Que la interpretación que realiza el Tribunal es errada, por cuanto no considera la parte final del art. 89 del COPCI. Que dicha norma no solamente dice que los derechos de la salvaguardia se recaudarán conjuntamente con los tributos al comercio exterior, sino que también ordena que en caso de ser necesario su cobro retroactivo, será la autoridad aduanera la que determine el procedimiento para su cobro retroactivo. Que el razonamiento del Tribunal es errado al considerar que la potestad de recaudar “en conjunto” se extiende a la posibilidad de rectificar “en conjunto”, interpretación extensiva que es improcedente. Que si a raíz de una rectificación de tributos se determina que deben recaudarse retroactivamente valores por concepto de salvaguardias, debe disponerse aplicar este procedimiento especial al que refiere el art. 89 del COPCI, que lamentablemente, no ha sido emitido por el SENAE durante los 10 años de vigencia del COPCI. Que no es imputable al administrado el hecho de que el SENAE no haya emitido la reglamentación para este tipo de procedimiento de cobro retroactivo de salvaguardias, lo cual el SENAE ha admitido en audiencia, ni por esta omisión puede aplicarse analógica o extensivamente el procedimiento de determinación de tributos a derechos que no son tributos. Sobre la errónea interpretación del art. 3 de la Decisión 778 de la CAN (caso 5). Que el Tribunal interpreta esta disposición para considerar que al tratarse de una “deuda aduanera”, los valores por concepto de salvaguardias podrían ser re determinadas en un procedimiento de determinación de tributos en control posterior. Que esta interpretación es errónea por cuanto adolece de un salto lógico insalvable: considerar equiparables la potestad de recaudar, con la facultad de re determinar tributos. Que el recurrente no ha puesto en duda que el SENAE tenga derecho a recaudar tributos y salvaguardias, lo que ha impugnado es que pueda re determinar o re liquidar valores por concepto de salvaguardias utilizando un procedimiento de

determinación tributaria considerando que existe norma expresa que indica que las salvaguardias no son tributos. Que el Tribunal A quo yerra al considerar que la definición de “deuda aduanera” contenida en el art. 3 de la Decisión 778 de la CAN otorga implícitamente esta facultad de determinación, cuando el texto de la noma se remite a la “legislación nacional de cada País miembro”, y la legislación nacional ha ordenado que la recaudación retroactiva de salvaguardias se haga en un procedimiento especial que el SENAE no ha emitido. Sobre la errónea interpretación del art. 66 numeral 4 de la Constitución (caso 5). Que dentro de la controversia se estableció: “f) Determinar si el hecho de que la Administración Aduanera haya resuelto de diferente manera respecto a un caso análogo, vulnera el derecho a la igualdad”. Que consta en la sentencia que existió un caso similar tramitado por la Administración, en donde el SENAE determinó que las Direcciones de Intervención, no poseen competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior. Que las circunstancias, fechas, delegaciones, normativa, etc. usadas para dicha aseveración son iguales a las del acto materia del presente caso. Que en este caso, el SENAE resolvió completamente diferente, alegando que si existía competencia para rectificar salvaguardias en un proceso de control posterior. Que art. 66 numeral 4 de la Constitución consagra derecho a la igualdad. Que la sentencia analiza esta norma, sin embargo manifiesta que no existe vulneración a este derecho, pues si bien este supone que la Administración adopte decisiones uniformes en su actuar, puede ser que los anteriores actuaciones sean erróneos al provenir de seres humanos, de tal forma que no debe aplicarse el mismo trato en lo posterior. Que esta interpretación es restringida en cuanto a su alcance, pues se entiende a la norma como un derecho sujeto a otras consideraciones, siendo insuficiente que existan iguales condiciones y un mismo trato en base a ellas. Que esta interpretación supone una destrucción de la seguridad jurídica, pues las administraciones podrán resolver sin uniformidad de criterios en todos los casos, y la excusa para ellos será que los funcionarios son seres humanos. Que la correcta interpretación es que la igualdad formal y material presupone que a los administrados deben tratarse de la misma forma y emitir



criterios uniformes ante sus reclamos. Que el hecho de que los funcionarios sean humanos y puedan equivocarse, no es justificativo para discriminar a los administrados. Que de haberse adoptado una interpretación correcta de la norma, se determinaría que se ha verificado que en casos análogos, el SENA E ya resolvió que no se pueden rectificar salvaguardias en procesos de control posterior por parte de las Direcciones de Intervención del SENA E, siendo el acto emitido sin competencia y por ende, nulo. Sobre la falta de aplicación del art. 200 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación del “art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN” (caso 4). Que como consta de la sentencia, respecto a las cartas de crédito presentadas por parte del recurrente para justificar el valor pagado, se indica que estas no pueden ser consideradas debido a que no cumplen con la norma citada, descartando así el primer método de valoración. Que sin embargo, respecto de la prueba presentada por el SENA E como acceso judicial, no se aplica la norma señalada en un acto discriminatorio. Que la factura presentada por el SENA E que obra a fojas 193 del expediente judicial, como fuente de información sustancial para determinar que las mercancías pueden usarse como comparables y aplicar el tercer método de valoración, se encuentra en inglés, es decir dicha prueba presentada por el SENA E, a quien según la normativa comunitaria le corresponde justificar la aplicación del tercer método de valoración, no es válida y no podía ser considerada porque se encontraba en otro idioma. Que de haberse considerado el precepto establecido en el art. 200 del COGEP, no se habría aceptado si quiera la factura comercial, por ende, no existiría en todo el expediente un solo documento que permita analizar si al menos los nombres de las mercancías se parecen, y el resultado hubiese sido que se tenga un tercer método de valoración aplicado a discrecionalidad y sin parámetros certeros, por ende inmotivado. Que al haberse valorado erróneamente una prueba, se consideró que las mercancías usadas como comparables justificaban ser similares, y en virtud de dicha afirmación, el recurrente señala que “el Tribunal erróneamente concluye que las mercancías cumplen con el art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN”, norma que se aplica de forma incorrecta, pues es improcedente que las

características sumamente parecidas de las mercancías se determinen en base a textos y documentos en idioma extranjero. Que al no existir prueba válida que permita establecer el cumplimiento de la norma citada, se debió resolver en sentido de que no existe fundamento para la aplicación del tercer método de valoración, pues no se ha identificado que las mercancías usadas como comparables sean similares. Sobre la falta de motivación en la sentencia (caso 2), al no analizar los requisitos para que opere el tercer método de valoración se sostiene que al Tribunal le corresponde determinar cuál es la calidad y composición de las mercancías, posterior a ello, verificar si son equiparables y finalmente decidir si son o no similares. Que del análisis hecho por el Tribunal A quo no se ve en ninguna parte que se haga mención a cuál es la composición específica y calidad exacta de las mercancías, tanto de las importadas como de las usadas como comparables. Que la sentencia se limita a decir que las mercancías importadas poseen la misma composición según indica el SENA E, sin mencionar siquiera como el Tribunal llegó a tal conclusión. Que no existe motivación tal cual ordena el art. 76 humeral 7 literal I de la Constitución, pues todos los elementos de hecho respecto a la comisión y calidad son inexistentes en el análisis. Que esta situación torna la sentencia en arbitraria e irracional. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5. Contestación del recurso de casación.-

La Administración Tributaria en la contestación al recurso interpuesto argumenta que respecto al caso 5, la facultad para determinar las partidas arancelarias que les corresponde a las mercancías importadas es una competencia privativa del SENA E, pudiendo dichas subpartidas gravar medidas de defensa comercial salvaguardia, al tenor del artículo primero de la Resolución No. 011-2015 expedida por el Pleno del Comité de Comercio Exterior. Que del art. 89 del COPCI se desprende que la recaudación de los gravámenes de efecto comercial salvaguardias, deben ser recaudados por la Administración aduanera junto con los tributos al comercio exterior: “Cuando sea resuelto en la investigación”, entendida dicha investigación como el proceso de control posterior establecido en el art. 145 del COPCI. Que el procedimiento para el cobro de salvaguardias se encuentra identificado en el art. 104



del RCOPCI cuando se regula al control posterior: “Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación (...)”. Que dicho procedimiento se ciñe al art. 68 del Código Tributario. Que a través del control posterior, y en ejercicio de la facultad determinadora, el SENA, además de recaudar los tributos que deben soportar las mercancías objeto de Control Posterior, dando cumplimiento a la disposición del COMEX, procedió a calcular los valores correspondientes a las salvaguardias de las mercancías importadas. Que se citan los arts. 77 del COPCI, 16,17 literal d) y 3 de la Decisión 778. Que de las normas señaladas, queda desvirtuada la equivocada interpretación del actor, pues el SENA no ha hecho otra cosa más que cumplir con lo dispuesto por el COMEX, que conforme el art. 52 del RCOPCI, es el organismo competente para aprobar y aportar medidas de defensa comercial, previo conocimiento del informe que presente la autoridad investigadora para los casos previstos en el art. 88 del COPCI. Que respecto a la supuesta errónea interpretación del art. 66 numeral 4 de la Constitución, la interpretación que hace el Tribunal es totalmente correcta pues la Administración aduanera a través de sus Directores Regionales o Nacionales, sí poseen competencia para recaudar o cobrar salvaguardia en un proceso de control posterior, ello en armonía con los arts. 89 del COPCI y 3 de la Decisión 778 de la CAN. Que sobre el caso 4, en el acápite “5.1.2” de la sentencia, el Tribunal indica que “todos los documentos ingresados el 11 de enero de 2019, dentro del reclamo administrativo estos son: Cartas emitidas por Trust Bank (fs. 73-77 Exp. Admit.), Swift bancarios, los cuales no fueron producidos por decisión propia de la parte actora”. Que el importador fue quien presentó dentro del proceso de control posterior un sin número de documentos en idioma inglés (sin traducción), no siendo descartadas las cartas de crédito por encontrarse en otro idioma. Que de la lectura integral de dicho acápite es fácil advertir que el descarte del primer método de valoración no se debió de forma exclusiva por las cartas de crédito, sino por un cúmulo de inconsistencias en la contabilidad de la compañía, circunstancias que no permitieron que la autoridad aduanera aplicara dicho método

de valoración. Que la prueba que rechaza el recurrente, fue la anunciada y practicada por él en audiencia, Que la DAI utilizada como comparable correspondía a una DAI transmitida por el mismo importador, y la factura de soporte pertenecía al mismo proveedor de las mercancías objeto de control posterior. Que en la fase del control concurrente, los importadores transmiten las declaraciones aduaneras de importación, a las que anexan la factura comercial emitida por el proveedor, póliza, documentos de acompañamiento, etc., que en la gran mayoría de casos se encuentran en inglés, pero no por ello la Administración no permite la nacionalización de la mercancía declarada, ya que estas operaciones forman parte del comercio exterior, por ello, no existe ningún acto discriminatorio por parte de la Administración ni del Tribunal. Que el recurrente ha indicado que la norma sustantiva aplicada equivocadamente es el art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN, sin embargo, el texto citado por el recurrente no es el texto real de la norma, puesto que el texto real se refiere al “control del valor en aduana”, por ende, el art. 15 numeral 2 literal b de la Decisión 571 de la CAN, no existe, como tampoco ha sido aplicada por el Tribunal. Sobre el caso 2, el Tribunal A quo, con base en hechos probados en juicio, aplicó y explicó en la sentencia, la manera en que las normas eran aplicables a cada uno de los hechos controvertidos y definidos en la Litis, siendo esto explicado en el apartado “6.2” del fallo. Que de la lectura completa de la sentencia, se verifica que la misma sí cumple con la motivación exigida por la ley para su validez. Que por lo expuesto solicita no casar la sentencia recurrida.

2.6. Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 3 de mayo de 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Iván Navas Iturralde, procurador judicial de la parte accionante en instancia y, por la contraparte, la abogada Jessica Fernando Méndez Campoverde, en calidad de procuradora judicial de la autoridad aduanera, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-



3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, 4 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto. 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”. El caso 2, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de dos formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y por falta de motivación. Respecto al caso 4, la doctrina señala que esta causal “...recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro...” (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151). El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley y

de configurarse el yerro jurídico de la sentencia, ésta debe ser corregida. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...” (Murcia Ballén, Humberto, 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las normas señaladas en el numeral 2.3 de este fallo, cuyo texto es el siguiente:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”

“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

“Art. 200.- Documentos en idioma distinto al castellano. Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan



apreciarse como prueba, se requerirá que hayan sido traducidos por un intérprete y cuenten con la validación conforme lo dispuesto en la ley.”

CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION, COMERCIO E INVERSIONES “Art. 89.- Derechos.- Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior aplicables, sin que por ello pueda establecerse naturaleza fiscal o tributaria a estos gravámenes de efecto comercial. Por lo tanto, los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas. Los derechos antidumping y compensatorios se mantendrán vigentes durante el tiempo y en la medida necesarios para contrarrestar el daño a la rama de producción nacional. No obstante, tales derechos se eliminarán en un plazo de cinco años, contados a partir de su entrada en vigor, en los términos establecidos en el reglamento a esta normativa. En el caso de las salvaguardias, tendrán vigencia hasta por cuatro años y podrán ser prorrogadas hasta por cuatro años más, siempre que se justifique la necesidad de su mantenimiento, tomando en consideración el cumplimiento del programa de ajuste de la producción nacional. Los gravámenes económicos que se impongan como resultado de estos procesos podrán ser menores al margen de dumping o al monto de la subvención comprobada, siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de productos, en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional. Cuando sea resuelto en la investigación la necesidad de cobrar retroactivamente estos gravámenes, la autoridad aduanera determinará el procedimiento del cobro retroactivo de los recargos establecidos para estos casos, en los términos establecidos en el reglamento.”

DECISIÓN 571 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES.

“Artículo 15.- Control del Valor en Aduana. Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el

objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.”

DECISIÓN 778 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES.

“Artículo 3.- Para los efectos de la presente Decisión se entenderá por: DEUDA ADUANERA: El monto total de los tributos aduaneros y demás gravámenes exigidos, incluidos los importes de las multas y recargos, así como los intereses moratorios y compensatorios, aplicables a una determinada mercancía, con arreglo a las disposiciones contenidas en esta Decisión y las señaladas en la legislación nacional de cada País Miembro.”

3.4 .En primer lugar corresponde pronunciarse respecto a al caso 2 del art. 268 del COGEP, por los efectos que podría producir en caso de prosperar su alegación:

3.4.1. La motivación está entendida doctrinariamente como “el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional” (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363); por lo que la falta de motivación se produciría por la carencia de esos razonamientos. El Dr. Santiago Andrade Ubidia, al respecto sostiene que: “...pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y la resolutive, (...) al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación (...). El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas, a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado” (Andrade Ubidia, Santiago, “La Casación Civil en el Ecuador”, Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito-Ecuador, 2005, pág. 135).

3.4.2 Cuando el recurso se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP, el recurrente tiene la obligación de señalar con precisión él o los vicios que en su criterio habrían determinado la



causal invocada, en consideración a que el recurso de casación es extraordinario, taxativo y formalista, y es el casacionista el que delimita el ámbito de la acción del Tribunal de Casación que no puede conocer otras cuestiones que las expresamente determinadas contra la sentencia o auto impugnado, siempre que comporten violaciones de derecho en la expedición del fallo.

3.4.3. En la sentencia de instancia en el considerado 6.2 y sus numerales, se analiza el tercer método de valoración sobre el cual se ha realizado los alegatos de este caso puntual. Hay que señalar que el Tribunal A quo al pronunciarse respecto del segundo punto del objeto de la controversia de determinar si la Administración Aduanera ha aplicado erróneamente el tercer método de valoración; luego de detallar de forma sucinta los argumentos de la compañía actora y de la Administración Tributaria en el considerando 6.2.1 inició su análisis señalando que el art. 3.1 a) del Acuerdo de Valoración del GATT establece que “Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado”; en virtud de ello determina que para aplicar el tercer método de valoración se debe cumplir ciertas condiciones; que el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo al primer y segundo método de valoración; que el valor en aduana de las mercancías comparables sean similares; que las mercancías hayan sido vendidas al mismo país de importación; y, que las mercancías hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran, o en un momento aproximado. Y señala que la Administración Tributaria para fundamentar la aplicación del tercer método de valoración detalla un cuadro comparativo donde se detalla las características de las mercancías sujetas a revisión y del comparable (Cuadro N° 7, fs. 72 vta.), donde establece que de “manera detallada identifica los ítems de las declaraciones comparadas, la naturaleza de la transacción, el estado, la partida, la descripción comercial, la descripción de la factura comercial, la marca, el modelo, el país de origen, la fecha de

embarque, la cantidad, las unidades comerciales, el valor FOB unitario; y, la fuente donde se ha obtenido la información, de cuyo análisis la Administración Aduanera ha constatado que tienen similar descripción en las facturas comerciales: “... POLISHED PORCELAIN TILE / SERIES: SOLUBLE SALT SERIES / SIZE (cm): 60X60” para las mercancías objeto de valoración, y “... POLISHED PORCELAIN TILE / SERIES: SUPER BLACK POLISHED SERIES / SIZE (cm): 60X60” para la comparable utilizada; en cuanto a la calidad y el prestigio comercial se señala que ni las mercancías objeto de valoración, ni sus comparables, poseen marca comercial, aclarando la autoridad aduanera que por el carácter subjetivo de la definición de calidad, no suele ser precisa, pero que en el presente caso “... es factible su comparación con las mercancía que se está considerando como referencia ya que ambas DAÍ’s no cuentan con una marca comercial reconocida, principalmente si se tiene en cuenta que cumplen funciones similares y por ende son comercialmente intercambiables...”; en cuanto al momento aproximado de la importación señala que han sido realizadas entre el 16 de abril y el 21 de agosto de 2015; sobre el origen se menciona que cuentan con el mismo país de origen: China; en lo que se refiere a las cantidades y el nivel comercial, la Aduana señala que el nivel comercial de Gerardo Ortiz e Hijos Cía. Ltda. y del comparable utilizado, es mayorista, aclarando que según las facturas de compra, no se ha evidenciado que “... el importador haya sido beneficiado por su proveedor con un descuento por cantidad o nivel comercial...” (fjs. 73 vta.).

3.4.4. En tal virtud de la información detallada en el Acta de Determinación Posterior; el Tribunal A quo señala que ha establecido que las mercancías observadas y las que se utiliza como comprable consisten en PORCELANATO 60CMX60CM, sin marca, originarias de China, unidad comercial metros cuadrados, que han sido importadas entre el 16 de abril y 21 de agosto de 2015, por lo que el comprable utilizado cumplen con las condiciones exigidas por el art. 15. 2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC, para ser consideradas como similares, puesto que tienen características y composición semejantes que les permite cumplir las mismas funciones, y que no es pertinente ningún análisis técnico adicional, mucho más si provienen de un mismo proveedor compañía



YEKALON INDUSTRY INC.; y que no cuenta con marca comercial, que han sido vendidas al mismo país de importación; y, han sido exportadas en un momento aproximado que las mercancías objeto de análisis, tal como se corrobora con la información constante en la Declaración N° 028-2015-10-00612417 y su Factura de soporte N° YS40036 (fs. 191 193).

3.4.5. En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: “20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él”. Más contundente incluso cuando la Corte afirma: “24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada” (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021). (El subrayado corresponde a esta Sala). También corresponde referirse a que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 estableció que: “(...) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test, no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la

sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros (...) En suma, el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente. Esto quiere decir lo siguiente: Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso (...) Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso. (...)”.

3.4.6. En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no determina que en la sentencia de instancia exista falta de motivación, al resolver el segundo punto objeto de la controversia, pues el Tribunal de instancia detalla cómo la Administración Tributaria, argumentó y demostró la aplicación del tercer método de valoración de la mercadería en análisis, determinando además como la prueba actuada por la parte actora no desvirtuó lo señalado por el SENAE en el Acta de determinación de tributos impugnada; por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; consiguientemente no se han infringido el art. 76, numeral 7, literal I) de la Constitución de la República.

3.5. Respecto a los vicios amparados en el caso 4 del art. 268 del COGEP, este Tribunal Especializado de la Corte Nacional de Justicia realiza el siguiente análisis.

3.5.1. Para que proceda el caso 4 del art. 268 del COGEP, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque “...si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho... Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero 'sí' a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado



a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.” (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

3.5.2. Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, señala que la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

3.5.3. Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que el medio de prueba que ha sido erróneamente valorado es la factura que obra a fojas 193 del expediente judicial. Que la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violentada es el art. 200 del COGEP, al respecto hay que señalar que la disposición del artículo señalado no es una norma procesal de valoración de prueba, sino de admisibilidad de la misma, y el momento procesal para formular solicitudes, objeciones y planteamientos a la oferta de prueba de la contraparte en el procedimiento ordinario, es en la Audiencia Preliminar, conforme lo dispone el art. 294 numeral 7 del COGEP, y es dicha audiencia en la cual la parte actora debió haber objetado la admisibilidad como prueba de la factura que obra a fojas 193; además cabe resaltar que la factura en análisis y objetada por la parte actora es adjuntada al proceso judicial como prueba en virtud del acceso judicial solicitado por la misma parte actora ya que solicita que se otorgue copia certificada de la base de datos de los comparables utilizados. Por lo expuesto se establece que no se cumple con este requisito, pues no se ha señalado

como vulnerada una norma procesal sobre valoración de prueba, consecuentemente no existiendo la norma procesal sobre valoración probatoria reprochada, no se puede construir la proposición jurídica, pues en el caso 4 justamente el error de derecho en la norma procesal de valoración probatoria, constituye la piedra angular del yerro alegado, pues de ella se derivan los demás puntos que configuran la proposición jurídica completa y, al no existir aquella, no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP.

3.6. Finalmente, respecto a los vicios alegados bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, esto es, la errónea interpretación de los arts. 89 del COPCI, 3 de la Decisión 778 de la CAN y 66 numeral 4 de la Constitución de la República, se realiza el siguiente análisis:

3.6.1. El invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por el tribunal de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas.

3.6.2. El análisis del caso 5 debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que se entiende que son aceptados por las partes procesales y no pueden volver a revalorarse, así tenemos los siguientes hechos que no han sido controvertidos por las partes procesales: i) En el considerando 6: 6.5.1 (fs. 228 vta.): “...sin embargo, en el caso “sub examine”, la compañía accionante no ha demostrado que las medidas de salvaguardia hayan sido cobradas en forma retroactiva, y nunca pudo haberlo hecho, puesto que ni el COMEX ni la autoridad investigadora ha mencionado siquiera que este gravamen debe ser cobrado en forma retroactiva, cuestión que es fácilmente verificable en el texto de la Resolución No. 011-2015... La Sala aprecia que las declaraciones de importación No. ..., sometidas a determinación de control posterior, han sido presentadas los días..., es decir con posterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución No. 011-2015 del COMEX...”. 6.5.2 (fs. 229) que: “(...) Precisamente para garantizar la aplicación de estas medidas, el Acuerdo Sobre Salvaguardias de la OMC,



desde su Art. 2 en adelante regula el procedimiento aplicable para su establecimiento, disponiendo en su Art. 3 que “Un Miembro sólo podrá aplicar una medida de salvaguardia después de una investigación realizada por las autoridades competentes de ese Miembro con arreglo a un procedimiento previamente establecido y hecho público en consonancia con el artículo X del GATT de 1994...”; y en concordancia con esta norma supranacional, el Art. 52 del Reglamento de Aplicación del Libro IV del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en Materia de Política Comercial, sus Órganos de Control e Instrumentos, establece que “El Comité de Comercio Exterior es el organismo competente para aprobar y adoptar medidas de defensa comercial, previo conocimiento del informe que al respecto presente la Autoridad Investigadora para los casos previstos en el artículo 88 del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, y tengan relación con medidas antidumping, derechos compensatorios, salvaguardias u otras que sean reconocidos por los tratados y convenios internacionales vigentes en el Ecuador.”. De esto se desprende que el COMEX es el organismo competente para aprobar y adoptar las medidas de defensa comercial, entre las que se encuentra la Salvaguardia, para lo cual, sin duda, debe contar con el respectivo informe de la autoridad investigadora, que en este caso es la unidad administrativa constituida en el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración, conforme lo dispone el Art. 53 ibídem, autoridad que a su vez, deberá observar todo el procedimiento establecido desde el Art. 83 en adelante del instrumento legal invocado y sujetarse a lo que establezcan los Tratados y Convenios Internacionales vigentes, sean estos bilaterales, subregionales, regionales o multilaterales, y al concluir su investigación, debe poner “... en conocimiento del COMEX los informes sobre medidas de defensa comercial...”, en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 53 ibídem, de donde se colige que cuando la autoridad investigadora haya determinado la necesidad de cobrar retroactivamente la cláusula de salvaguardia, esto es, a aquellas importaciones que hayan sido realizadas antes de la entrada en vigencia de dicha medida, debe prevenir al COMEX de dicha necesidad, a fin de que lo apruebe de acuerdo a sus competencias.- En el caso que

nos ocupa, en el Considerando 11 de la Resolución N° 011-2015 del COMEX, se manifiesta que mediante Oficio No. MCPE-DM-O-2015-005, de 4 de marzo de 2015, el Ministerio Coordinador de Política Económica ha justificado la existencia de un desequilibrio de la Balanza de Pagos del Ecuador, en base al cual, y al Informe Técnico No. 001/2015 elaborado por el Grupo Interinstitucional conformado por funcionarios del Ministerio Coordinador de la Política Económica, del Ministerio Coordinador de la Producción, Empleo y Competitividad, del Ministerio de Comercio Exterior, del Ministerio de Industrias y Productividad y del Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca, de fecha 5 de marzo de 2015, ha resuelto establecer la sobretasa arancelaria de carácter temporal y no discriminatoria, con el propósito de regular el nivel general de importaciones y, de esta manera, salvaguardar el equilibrio de la balanza de pagos, lo que quiere decir que para el establecimiento de la medida de Salvaguardia, el COMEX contó con la investigación a la que hace referencia el inciso final del Art. 89 del COPCI, sin que ni autoridad investigadora ni el COMEX hayan determinado la aplicación retroactiva de dicha medida, por lo que tampoco ha sido necesario que la autoridad aduanera determine el procedimiento para su cobro retroactivo. (...). (El subrayado es de esta Sala de Casación).

3.6.3. Como el vicio denunciado es el de errónea interpretación es pertinente detallar lo que señala la sentencia de instancia respecto a los artículos denunciados. Así tenemos que respecto a los arts. 89 del COPCI, 3 de la Decisión 778 de la CAN, el Tribunal A quo señala en el considerando 6.7.1 en su parte pertinente que: “(...) Pese a lo señalado, nuestra legislación aduanera niega de manera expresa que la salvaguardia pueda ser considerada como un tributo, así, el inciso final del Art. 108 del COPCI prevé que “Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código...”; sin embargo, el Art. 89 Ibídem establece que “Los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, serán recaudados por la Administración Aduanera junto con los tributos al comercio exterior



aplicables...”, lo que quiere decir que la Administración Aduanera está plenamente facultada para recaudar la salvaguardia, que sin ser un tributo para nuestra legislación, constituye una deuda aduanera que debe ser pagada por los importadores en forma ineludible, deuda aduanera que según lo define el Art. 3 de la Decisión 778 de la CAN, es “El monto total de los tributos aduaneros y demás gravámenes exigidos, incluidos los importes de las multas y recargos, así como los intereses moratorios y compensatorios, aplicables a una determinada mercancía, con arreglo a las disposiciones contenidas en esta Decisión y las señaladas en la legislación nacional de cada País Miembro.” (Énfasis agregado). En consecuencia, al constituir la salvaguardia una deuda aduanera, resulta obvio que la Administración Aduanera a través de sus Unidades de Control Posterior, tiene competencia para rectificar el valor de las salvaguardias que no han sido recaudadas en forma correcta, puesto que el literal d) del Art. 17 de la misma Decisión confiere facultad a las Unidades de Control Posterior, para “Comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base a las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios...” (Énfasis agregado). (El subrayado es de esta Sala de Casación).

3.6.4. Partiendo de los hechos no controvertidos, tenemos que el COMEX mediante Resolución No. 011-2015 de 6 de marzo de 2015, estableció la sobretasa arancelaria de carácter temporal y no discriminatoria, con el propósito de regular el nivel general de importaciones para salvaguardar el equilibrio de la balanza de pagos; para lo cual contó con la investigación a la que se hace referencia en el inciso final del art. 89 del COPCI. Que ni la autoridad investigadora, ni el COMEX determinaron la aplicación retroactiva de la salvaguardia, por lo que no fue necesario que la autoridad aduanera determine el procedimiento para su cobro retroactivo, pues este no se ha dado. Que la compañía accionante no ha demostrado que las medidas de salvaguardia hayan sido cobradas en forma retroactiva. Que las declaraciones de importación sometidas a control posterior fueron presentadas en fecha posterior a la entrada en vigencia de la Resolución del COMEX que establece las salvaguardias. En estos puntos no existió controversia. Se observa que en instancia se aplicó el art. 89 del COPCI

con la finalidad de establecer que la autoridad aduanera se encontraba facultada para el cobro de los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, en uso de su facultad recaudadora, por lo que no se evidencia una errónea interpretación de esta norma reprochada, en el sentido aplicado por los juzgadores de instancia.

3.6.5. Al estar la Autoridad Aduanera facultada para recaudar las salvaguardias, también podía rectificarlas, pero no como consecuencia de la facultad recaudadora, sino por mandato expreso de una norma supranacional contenida en la Decisión 778 de la CAN. Dicha rectificación no constituye un proceso determinativo tributario como lo afirma el casacionista, aseveración que denota confusión entre el proceso de determinación como tal y la rectificación permitida por la Decisión 778 de la CAN. Las normas denunciadas como infringidas, señalan que la competencia para “rectificar el valor de las salvaguardias”, que no son un tributo, corresponde a las Unidades de Control Posterior de la Administración Aduanera, pues las salvaguardias se encuentran dentro del concepto general “gravámenes económicos” como claramente se desprende del art. 108 del COPCI que guarda relación con el art. 3 de la Decisión 778 de la CAN que define lo que es una “deuda aduanera”, debiendo precisar que dicha norma no se refiere exclusivamente a una deuda tributaria, sino que su definición engloba también a los gravámenes económicos contemplados en la legislación y por ello su denominación general. De lo señalado por los juzgadores de instancia en el fallo recurrido, no se observa que concluyan que la autoridad aduanera tiene la facultad de determinar la salvaguardia sino que señalan que la puede rectificar, situación totalmente distinta si se atiende con atención al art. 17 de la Decisión 778 de la CAN que confiere a las Unidades de Control Posterior facultad para “Comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base a las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios”. En resumen, la autoridad aduanera por expresa disposición legal de la CAN puede únicamente COMPROBAR LA EXACTITUD de la deuda aduanera (entre otros de las salvaguardias) sobre la base de declaraciones y otros documentos sustentatorios, según sea el caso,



entendiéndose que la comprobación en tanto se trata de salvaguardias, no es una determinación, sino únicamente una operación matemática realizada a los documentos señalados donde efectivamente consta determinado o establecido por sus respectivas autoridades competentes los tributos y los gravámenes económicos, según el caso.- Para una mayor claridad, procede ejemplificar lo señalado, así, si la autoridad aduanera ha procedido a emitir una rectificación tributaria a través de la cual se aplica alguno de los métodos de valoración aduanera, que no sea el primero, variando por ende a favor de la administración aduanera los rubros a ser pagados por el importador, y, en el supuesto de existir sobre dichos bienes importados salvaguardias establecidas (porcentaje fijo sobre el valor en aduanas del bien), lo único que corresponde dentro de dicha rectificación es el recálculo de dicha salvaguardia, es decir sobre el mayor valor a pagar que ha sido efectivamente determinado por la autoridad aduanera, corresponderá aplicar el porcentaje fijo establecido como salvaguardia, entendiéndose que la aplicación de este porcentaje fijo -en este ejemplo- dará como resultado un mayor valor a pagar en concepto de salvaguardia, pero como resultado exclusivo de la operación matemática realizada al aplicar dicho porcentaje sobre una base previamente determinada y sobre ello la administración aduanera procederá al cobro.- Como se observa no existe una determinación como tal de las salvaguardias, sino un mero recálculo, sin que exista modificación del porcentaje fijado por la autoridad competente como salvaguardia. Esta Sala, por otro lado, considera necesario dejar sentado que, una determinación a las salvaguardias -en los términos que prevé el Código Tributario- no es posible, pues su naturaleza no es tributaria.

3.6.6 En virtud del análisis que antecede no se configura la errónea interpretación de los arts. 89 del COPCI, y art. 3 de la Decisión 778 de la CAN.

3.6.7 En lo que respecta al vicio de errónea interpretación del art. 66 numeral 4 de la Constitución de la República, en el considerando 6.6 el Tribunal A quo dice que: “6.6.- Otro de los puntos que forma parte del objeto de la controversia, consiste en determinar si el hecho de que la Administración Aduanera haya resuelto de diferente manera respecto a un caso análogo, vulnera el derecho a la igualdad, tema

sobre el cual la parte accionante alega que la Administración Aduanera ha negado su reclamo, sin considerar que en casos análogos ya ha emitido un pronunciamiento en el sentido de que la Dirección de Intervención, más específicamente los Directores Regionales, “... no son competentes para rectificar valores por salvaguardia.”, por lo que considera que se atenta contra su derecho a la igualdad, por cuanto “... la administración resuelve el mismo punto planteado pero de diferente forma en cada caso...”.- Sobre el tema en controversia, el Art. 11 numeral 2) de la Constitución establece que “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.”, y en concordancia con esta norma, el Art. 66 numeral 4) ibídem, garantiza a las personas el “Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”, de lo que se desprende que nuestra Carta Magna reconoce que el derecho de igualdad tiene una doble vertiente: la igualdad formal o ante la ley y la igualdad material o real; la primera significa que la ley tiene que ser aplicada para todos, en tanto que la igualdad material se refiere a que ella debe traducirse en igualdad de oportunidades; en definitiva, la igualdad formal o ante la ley se relaciona con la garantía de identidad de trato a todos los destinatarios de una norma jurídica, evitando aplicaciones privilegiadas; mientras que la igualdad material se relaciona con la real posición social del individuo a quien va a ser aplicada la ley, con la finalidad de evitar injusticias; precisamente por la forma como se encuentra consagrado este derecho en nuestra Constitución, la Corte Constitucional ha señalado que “La igualdad formal, parte en el nivel de conciencia jurídica actual de la igual dignidad de toda persona humana, con independencia de otras consideraciones. (...) Igualdad material, cuya finalidad no es equiparar a todos, sino distinguirlos, a fin de no ocasionar tratos injustos...” (Corte Constitucional de Ecuador, Sentencia N° 119-15-SEP-CC, de 22 de abril de 2015, Pág. 17, y Sentencia 258-15-SEP-CC, Caso 2184-11-EP, 12/08/15, página 22, párrafo 1. En referencia a Sentencia 027-12-SIN-CC, Caso 0002-12-IN).- En el caso que nos ocupa, el representante legal de la compañía accionante pretende que, porque la Administración Aduanera ha resuelto un determinado caso en cierto sentido, resuelva en el mismo sentido los siguientes, pretensión que



sin duda se relaciona con la vertiente formal del principio de igualdad, por lo que, partiendo del hecho de que toda autoridad que tenga competencia para resolver reclamos o atender peticiones de los administrados, está en la obligación de aplicar las normas de una misma Constitución y las normas de las mismas leyes que rigen en el Ecuador, es justo que mantengan un criterio uniforme en sus decisiones; sin embargo, tomando en cuenta que nadie es infalible en la vida, es posible que existan casos en los que se adopten decisiones equivocadas, las que por lo mismo de ninguna manera pueden obligar a seguir tomando otras decisiones con las mismas equivocaciones, sino necesariamente deben enmendarse dichos errores en el futuro, sin que esto atente a la igualdad formal de los contribuyentes. Por ello es que la Corte Constitucional del Ecuador, en la Sentencia 040-14-SEP-CC, de 12 de marzo de 2014, caso N° 1127-13-EP, refiriéndose a las decisiones de los Jueces, ha dejado claro que "... la sujeción a la "doctrina judicial" que deben seguir los jueces no es un principio absoluto, pues las diversas circunstancias de la vida misma obligan a que el derecho sea dinámico y se adecúe a las diversas circunstancias que rigen la convivencia social, con lo cual es absolutamente lícito y hasta recomendable el cambio de ciertas líneas jurisprudenciales cuando se presenten las circunstancias que lo ameriten. Estas situaciones que pueden originar un cambio de la "doctrina judicial" de los órganos de casación pueden ser diversas y responder, por

referir algunos casos, a cambios en la legislación; cambios prospectivos, - aquellos que responden a variaciones de índole social, política o económica que tornan la línea jurisprudencial obsoleta, ineficaz o errónea -, y contradicción e imprecisión en la "doctrina judicial" vigente.", por lo que se rechaza lo pretendido por la compañía accionante".- (el subrayado es de esta Sala de Casación).

3.6.8 De lo expuesto con claridad absoluta se determina que no existe errónea interpretación al art. 66 numeral 4 de la Constitución, ya que dicha norma como lo señala el Tribunal A quo, reconoce que el derecho de igualdad tiene una doble vertiente: la igualdad formal o ante la ley y la igualdad material o real; la primera significa que la ley tiene que ser aplicada para todos, en tanto que la igualdad material se refiere a que ella debe traducirse en igualdad de oportunidades; en definitiva, la igualdad formal o ante la ley se relaciona con la garantía de identidad de trato a todos los destinatarios de una norma jurídica, evitando aplicaciones privilegiadas; mientras que la igualdad material se relaciona con la real posición social del individuo a quien se le aplicará la ley, con la finalidad de evitar injusticias; además señala que la doctrina judicial no es un principio absoluto y que las diversas circunstancias de los hechos hacen que el derecho sea dinámico y se adecúe a las diversas circunstancias que rigen la convivencia social. Consecuentemente, no se configura el vicio alegado.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR la sentencia de 14 de diciembre del 2020, a las 17h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2019-00051.

4.2. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– COMPENSACIÓN DE CRÉDITO TRIBUTARIO –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2019-00449
Pretensión de la causa	Que se declare la nulidad de las Resoluciones Nos. DZ8-COBRMC19-00001313 y 109012019RCBR504865.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 8 de junio del 2022, a las 11h33.
Problemas jurídicos sede casacional	CASO 2: Decisión contradictoria o incompatible, infringiendo los arts. 89 y 92 del COGEP. CASO 5: Errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Determinar si la sentencia es contradictoria y si se configura la errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario al analizar la compensación de crédito tributario.

Ratio Decidendi / Argumento Central

No existe contradicción en la sentencia emitida por el Tribunal, ya que el reconocer la facultad de la administración tributaria para compensar no se contrapone a señalar que esa facultad debe ser reglada en los términos que a criterio del tribunal se han expuesto en el fallo. Que no encuentra la contradicción alegada y fundamentada, no se evidencia incongruencia, pues no se observa que el fallo se contradiga asimismo, tampoco se evidencia inconsistencia, pues la conclusión a la que llegan los juzgadores en el fallo recurrido sí está respaldada por las premisas abordadas en él.

Que es claro, que para que exista compensación deben reunir las calidades de acreedor y deudor tanto la administración tributaria como el sujeto pasivo del tributo, en este caso de los hechos probados se evidencia que existe una deuda por parte del sujeto pasivo hacia la Administración Tributaria en concepto de impuesto a la renta y, por otro lado existe una deuda de la Administración Tributaria hacia el sujeto pasivo en concepto de Impuesto a la Salida de Divisas, reuniendo ambas partes la calidad de acreedor y deudor simultáneamente (hechos probados); que la compensación procede de oficio o a petición de parte, siendo necesario precisar que en el caso analizado ha sido la administración tributaria quien de oficio ha procedido a compensar (hecho probado); y, que los créditos con los que se pretende compensar reúnen las condiciones establecidas en el art. 51 del Código Tributario; que dicha disposición no señala como condición que el crédito líquido se encuentre en un acto firme o ejecutoriado para que proceda la compensación, al contrario, lo que señala es que basta el reconocimiento realizado por autoridad competente.

Conceptos abordados	Compensación, errónea interpretación, crédito líquido.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
09501-2019-00449

Quito,
miércoles 8 de junio del 2022,
las 11h33

VISTOS

- ASUNTO -

Resolver el recurso de casación interpuesto por la economista Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI); en contra de la sentencia de 18 de agosto de 2020, a las 08h13, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas dentro del juicio No. 09501-2019-00449, propuesto por la compañía FERTILIZANTES DEL PACIFICO FERPACIFIC S.A., en contra de la Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313 de 05 de noviembre del 2019, emitido por la Jefe Zonal 8 del Departamento de Cobro del SRI y Resolución No. 109012019RCBR504865 emitida por la Directora Zonal 8 del SRI.

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por el señor Roberto Ponce Noboa, en su calidad de Representante Legal de la compañía FERTILIZANTES DEL PACÍFICO FERPACIFIC S.A., en contra de las señoras

Directora Zonal 8 y Jefa del Departamento de Cobro Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en consecuencia, se declaró la ineficacia jurídica de los actos administrativos impugnados, siendo estos las Resoluciones Nos. DZ8-COBRMC19-00001313 y 109012019RCBR504865, ordenando se conceda las facilidades solicitadas respecto al impuesto adeudado del



ejercicio económico 2006 que asciende a la cantidad de USD 2.834.612,46 en 24 cuotas periódicas conforme dispone el art. 153 del Código Tributario; y, que se proceda con el reintegro del saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018 en la suma de USD 1.788.009,88, si al momento de la ejecutoria de esta sentencia ya hubiera adquirido firmeza.

1.2. De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1. Auto de 28 de abril de 2021, a las 10h24, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por considerar que en la sentencia se adopta una decisión contradictoria o incompatible, infringiendo los arts. 89 y 92 del COGEP. A su vez, por el caso 5 del art. 268

ibídem, por el vicio de errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario.

1.2.2. La abogada Elena Lee Cao, procuradora judicial de la compañía FERTILIZANTES DEL PÁCIFICO FERPAFIC S.A., en la contestación del recurso de casación señala que la verdadera pretensión del recurrente es que se analicen temas de mera legalidad que ya fueron resueltos en instancia, y que se revisen nuevamente las pruebas actuadas. Además, el SRI omite indicar la explicación de los motivos por los que se considera que la sentencia sería contradictoria y carente de motivación. Por lo expuesto, solicita desechar el recurso interpuesto.

1.2.3. Sorteo de la causa número 09501-2019-00449, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 12 de noviembre del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 30 de mayo de 2022 a través del cual se convoca a las partes a audiencia para el día 7 de junio de 2022, a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Du-

rango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Así como también, por el sorteo que consta en el proceso y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). Actúa la Dra. Mónica Heredia Proaño, Conjueza Nacional (E) en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, Juez Nacional, titular, en virtud del acta de sorteo realizado el 27 de mayo de 2022.

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado.- Al amparo del art. 268 del COGEP: CASO 2: La sentencia adopta una decisión contradictoria o incompatible, infringiendo los arts. 89 y 92 del COGEP. CASO 5: Errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario.



2.4. Fundamentación del recurso.- Respecto a la errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario: Que a pesar de haber señalado que la Administración reconoció el derecho al reintegro del saldo a favor del ISD del 2018 a través de la Resolución No. 109012019RDEV473064, la Sala confunde su interpretación indicando que no era líquido, por cuanto la Resolución no era firme, lo cual es absurdo, toda vez que dicho saldo a favor jamás podía ser objeto de reclamo o recurso ulterior en fase administrativa. Que el SRI cumplió con los presupuestos establecidos en la norma: compensó totalmente de oficio el crédito líquido que le fue reconocido a través de la resolución No. 109012019RDEV473064 con el Impuesto a la Renta 2006 que mantenía pendiente con el Fisco y compensó con tributos pagados en exceso por ISD 2018 que le fue reconocido en la Resolución mencionada. Que el crédito era líquido desde el momento en que la Administración resolvió reconocer dicho valor a favor de la parte actora, no obstante no cabía sostener que hasta que la resolución no se encontrara firme, dicho crédito no era líquido. Que el pronunciamiento del Tribunal es contrario al art. 51 del Código Tributario, el cual claramente indica que las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente de oficio o a petición de parte con créditos líquidos. Que en ningún apartado de dicha norma se menciona que debe encontrarse firme la resolución que reconozca los créditos a favor del administrado. Que si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma, se hubiera percatado que el crédito correspondiente al ISD por el valor de USD \$1.788.009,88 sí es un crédito líquido y podía compensarse de oficio como lo hizo la Administración. Que la infracción incidió en la causa, pues la Sala al haber errado la interpretación del art. 51 del Código Tributario, determinó que la Resolución mencionada no era firme ni ejecutoriada. Sobre la adopción de decisiones contradictorias que ocasiona la falta de motivación. Que la sentencia ha contravenido con el carácter lógico de la motivación. Que en los puntos “7.5” numerales 3, 4 y 5 se observa la contradicción en la que incurre el Tribunal, pues en líneas anteriores reconoce la facultad de la Administración para compensar de oficio las deudas con créditos líquidos, pero posteriormente señala que no podía compensar, toda vez que el crédito tributario no había adquirido firmeza, sin embargo, en la parte de-

cisoria establece que se proceda con el reintegro del crédito. Que no se puede relacionar las premisas y la decisión, porque por un lado se ha establecido que la Administración sí podía compensar de oficio los créditos líquidos, mientras que por otro, indica que no podía compensar si el crédito no se encontraba firme. Que esta situación acarrea una violación del razonamiento que vuelve a la conclusión en inválida. Que la falta del razonamiento empleado en el fallo verifica la carencia de motivación determinada en los arts. 89 y 92 del COGEP. Que en el presente caso se observa la incongruencia a la que llega el Tribunal cuando dispone que se proceda con el reintegro del saldo a favor de crédito tributario del ISD del ejercicio económico 2018 por la suma de USD \$1.788.009,88. Que la contradicción en las partes expositiva y considerativa de la sentencia puede interpretarse en la nulidad absoluta de la decisión. Que el fallo recurrido establece criterios y resuelve cuestiones sin justificar o armonizar el derecho con los hechos suscitados y no cumple con los preceptos establecidos en la Constitución respecto de la motivación de los actos por falta de claridad de los fundamentos sobre los cuales sostiene su decisión. Que por lo expuesto solicita casar la sentencia de instancia.

2.5. Contestación del recurso de casación.- La compañía actora en la contestación al recurso interpuesto argumenta que respecto a la alegada errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario, se observa que el recurrente realiza alegaciones que verifican que su verdadera pretensión es que se analicen temas de mera legalidad que ya fueron discutidos y resueltos por los jueces de instancia. Que también pretende que se revisen nuevamente las pruebas actuadas en instancia por encontrarse inconforme con los hechos probados y aceptados en el juicio. Que en el considerando “7.5” del fallo consta la valoración de la prueba y conclusiones de Tribunal sobre los hechos controvertidos, no obstante, el SRI sostiene que el yerro se produjo sobre este extracto de la sentencia. Que de las acusaciones que constan en el recurso se evidencia que lejos de singularizar el modo en que el Tribunal incurrió en el vicio, la Administración dirigió la fundamentación del recurso a contradecir el examen probatorio efectuado por los jueces A quo. Que el SRI centró su argumentación en afirmaciones que giran en torno



a porqué el Tribunal debió calificar el crédito tributario del 2018, reconocido a favor de la actora, como un crédito tributario líquido que sí cumpliría con las condiciones del caso para ser compensado con la deuda del 2006. Que estas afirmaciones permiten confirmar que la verdadera pretensión del recurrente es que se vuelvan a revisar las circunstancias de facto atinentes a la valoración de la prueba, no obstante, la causal quinta supone la aceptación de los hechos probados y no cabe consideración de análisis probatorio, en concordancia con el art. 270 del Código Tributario. Que respecto a la causal segunda, el recurrente acusa de manera simultánea, el vicio de decisiones contradictorias en la parte dispositiva de la sentencia y también el vicio de falta de motivación. Que el SRI omite indicar la explicación de los motivos por los que se considera que la sentencia sería contradictoria y carente de motivación. Que el recurrente realiza una serie de alegaciones generalizadas por las cuales pretende abarcar ambos vicios. Que la fundamentación del recurrente no se refiere a la incongruencia de la sentencia, sino a una supuesta contradicción entre los considerandos de la sentencia y su parte dispositiva. Que el fallo se encuentra suficientemente motivado, pues se establecen

los argumentos vertidos por cada una de las partes, objeto de controversia, hechos probados y aceptados por el Tribunal y elementos que condujeron a los jueces a arribar a las conclusiones, se determina las normas aplicables a la decisión y subsunción de hechos probados. Que tampoco existe contradicción en cuanto a reconocer la facultad oficiosa que tiene la Administración para compensar los créditos líquidos y deudas del contribuyente, porque el Tribunal claramente señala que dicha facultad, si bien la tiene el SRI, está sujeta a condiciones de actividad reglada que debe observar la Administración. Que por lo expuesto, se solicita desechar el recurso interpuesto.

2.6. Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 7 de junio de 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Velyalline Romo Moles-tina, procuradora judicial de la autoridad tributaria y, por la contraparte, la abogada Elena Lee Cao, en calidad de procuradora judicial de la compañía accionante, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (...) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*”. El caso 2, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de tres formas: Por defectos en

la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y por falta de motivación.

El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, que se entiende que son aceptados por las partes procesales. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “*Se trata de la exégesis equivocada de*



la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361.

3.3. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

“Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.”

“Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.”

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 51.- Deudas y créditos tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.”

3.4. Corresponde en primer lugar pronunciarse respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP:

3.4.1. Hay que resaltar que en el auto de admisibilidad en lo referente al caso 2 del art. 268

del COGEP únicamente se admiten los argumentos referidos a que la sentencia de instancia adopta decisiones contradictorias e incompatibles, por lo que esta Sala estará a la admisión realizada por el conjuer dentro de este proceso.

Luis Cueva Carrión en su obra “La Casación en materia civil”, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador 2011, pág. 330 en lo referente a última parte del caso 2 del art. 268 del COGEP manifiesta: *“La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso.”*

El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: *“...También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutive, así lo establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado”.*

3.4.2. El casacionista manifiesta que en la sentencia de instancia en el considerando 7.5 numerales 3, 4 y 5 se observa la contradicción en la que incurre el Tribunal, pues reconoce



la facultad de la Administración para compensar de oficio las deudas con créditos líquidos, pero posteriormente señala que no podía compensar, toda vez que el crédito tributario no había adquirido firmeza, sin embargo, en la parte decisoria establece que se proceda con el reintegro del crédito.

3.4.3. Primeramente hay que precisar en qué consiste el vicio alegado por el recurrente, así se evidencia contradicción cuando en la parte considerativa del fallo, dentro del análisis respectivo todos los razonamientos llevan a una conclusión y, en la parte resolutive del fallo, se adopta otra, contraria a lo sostenido. Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra “Teoría y Técnica de la Casación”, Ediciones Doctrina y Ley Ltda 2008, Bogotá Colombia, pág. 431 al respecto manifiesta: “La contrariedad de disposiciones o resoluciones insertas en la parte dispositiva o conclusiva de la sentencia la convierte en inejecutable (imposible de pedir su cumplimiento, porque la ejecución de la otra, generando recíproca neutralización o eliminación), oscura (el juez ha querido y no ha querido) e ineficaz.”; en lo referente a las decisiones incompatibles Luis Cueva Carrión en su obra citada, pág. 336 expresa: “...lo incompatible es aquello que no concuerda con una cosa, que distorsiona, que no guarda relación de proporción entre un objeto y otro, que no puede unirse, que se excluye.”

3.4.4. Para resolver el caso planteado por el recurrente es necesario detallar lo señalado por el Tribunal A quo en la sentencia así tenemos que en el considerando 7 MOTIVACION en el numeral 7.5 (fojas 148 a 149) señala que: “7.5) Para resolver la controversia se dejan resaltadas las siguientes circunstancias y fechas cronológicas que no son discutidas y que corresponden al origen de la impugnación: a) El 28 de octubre del 2019 la empresa actora solicitó facilidades de pago respecto al impuesto adeudado del ejercicio económico 2006 (fs. 10), mismo que ascendía a la cantidad de USD 2.834.612,46. b) Solicitud que fue respondida mediante Resolución No. 109012019RCBR504865 notificada el 14 de noviembre del 2019 (fs. 87), no obstante se estableció solo un valor adeudado por 1.046.602,58. c) El valor adeudado del ejercicio económico 2006 sobre el cual se solicitó facilidades de pago fue disminuido producto de una compensación de oficio que realizó

la administración mediante Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313 notificada el 5 de noviembre del 2019 (fs. 24). d) Compensación que tiene relación con la Resolución No. 109012019RDEV473064 de fecha 15 de octubre del 2019 (fs. 15 a 21 vuelta), por la cual, la administración tributaria reconoció el derecho al reintegro a favor de la actora de la cantidad de USD 1.788.009,88 por saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018. Expuestas dichas circunstancias el Tribunal llega a las siguientes conclusiones: 1) La solicitud de facilidades de pago no fue aceptada en su totalidad una vez que se verifica de los autos que el valor adeudado por el ejercicio económico 2006 ascendía a la cantidad de USD 2.834.612,46 sin que en la resolución notificada el 14 de noviembre del 2019 se haya explicado el motivo por el cual se negó las facilidades por la diferencia, lo que no solo violenta el debido proceso y la actividad reglada a la que está sometida la administración sino que se encuadra en lo prescrito en nuestra Constitución “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” (artículo 76 numeral 7). En el presente caso, al no haberse resuelto (aceptado o negado) sobre la totalidad de la solicitud del administrado existe incumplimiento de la actividad reglada de la administración, cuando en el artículo 133 del Código Tributario se prescribe que las decisiones motivadas de la administración decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados, lo cual no ocurrió en el presente caso, existiendo nulidad al tenor de lo señalado en el numeral 2 del artículo 139 ibídem. 2) La compensación de oficio por el saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018 recién fue notificada el 5 de noviembre del 2019 esto es después de que se había pedido facilidades de pago (28 de octubre del 2019). 3) La Resolución No. 109012019RDEV473064 por la cual se reconoció el derecho al reintegro del saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico



2018 fue emitida el 15 de octubre del 2019 (fs. 21 vuelta), por lo que al 5 de noviembre del 2019 no había adquirido firmeza ni ejecutoriedad al tenor de lo prescrito en los artículos 82, 83, 84 y 123 del Código Tributario, ya que solo habían transcurrido 13 días hábiles. Tal como manifiesta la administración, el saldo a favor fue reconocido producto de una solicitud, por lo tanto era aplicable lo señalado en el artículo 123 ibídem "(...) Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido". Entonces al tenor de lo señalado en los artículos siguientes del Código Tributario: 82 "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", 83 "Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala" y 84 "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", la Resolución No. 109012019RDEV473064 no era firme ni ejecutoriada. 4) El artículo 51 del Código Tributario señala que "Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo", pero en este caso, siendo que el reconocimiento del crédito tributario no había adquirido firmeza, no constituía un crédito líquido a ser compensado. 5) Este Tribunal no desconoce la facultad de la administración para efectuar una compensación de oficio, no obstante debe siempre respetarse la actuación reglada establecida en las Leyes y que constituye la garantía de

seguridad jurídica prevista en la Constitución. Obrar sin que sus actuaciones constituyan actos firmes y ejecutoriados, atenta contra el ordenamiento jurídico que regula la relación contribuyente - administración pública".

3.4.5. Como se observa con claridad absoluta el Tribunal de instancia en su análisis detalla los actos administrativos que se emitieron precisando lo resuelto por la administración tributaria en cada uno de ellos, y en virtud de lo cual concluye estableciendo, que la solicitud de facilidades de pago presentada (28 de octubre 2019) por el contribuyente respecto al valor adeudado por el ejercicio fiscal 2006, no fue aceptada en su totalidad, ya que dicha deuda ascendía al valor de USD 2.834.612,46; sin embargo de ello en la Resolución (109012019RCBR504865 de 13 de noviembre de 2019) notificada el 14 de noviembre del 2019, no se explica el motivo por el cual se negó las facilidades por la diferencia (ya que se emite las facilidades de pago por el valor de 1046.602,58), en virtud de ello el Tribunal concluye que con dicho actuar se violenta el debido proceso y la actividad reglada a la que está sometida la administración, la resolución no se encuentra motivada por lo tanto existe incumplimiento de la actividad reglada de la administración, cuando en el art. 133 del Código Tributario prescribe que las decisiones motivadas de la administración decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados, lo cual no ocurrió en el presente caso, consecuentemente declara su nulidad al tenor de lo señalado en el numeral 2 del artículo 139 ibídem.

Así como también resalta que la compensación de oficio por el saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018 recién fue notificada el 5 de noviembre del 2019 esto es después de que se había pedido facilidades de pago (28 de octubre del 2019); determinado que la Resolución 109012019RDEV473064 por la cual se reconoció el derecho al reintegro del saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018 fue emitida el 15 de octubre del 2019, por lo que al 5 de noviembre del 2019 (fecha que se emite Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313, donde se resolvía la compensación de oficio) no había adquirido firmeza ni ejecutoriedad al tenor de lo



prescrito en los artículos 82, 83, 84 y 123 del Código Tributario, ya que solo habían transcurrido 13 días hábiles por lo tanto la Resolución No. 109012019RDEV473064 no era firme ni ejecutoriada.

3.4.6. En virtud de lo mencionado, los juzgadores de instancia señalan que de conformidad a lo dispuesto en el art. 51 del Código Tributario, en la especie el reconocimiento del crédito tributario no había adquirido firmeza, por lo tanto no constituía un crédito líquido a ser compensado; señalando finalmente que no se desconoce la facultad de la administración para efectuar una compensación de oficio, pero señala que dicha compensación debe siempre respetar la actuación reglada establecida en las Leyes, seguridad jurídica prevista en la Constitución. Obrar sin que sus actuaciones constituyan actos firmes y ejecutoriados, atenta contra el ordenamiento jurídico que regula la relación contribuyente - administración pública.

3.4.7 Por lo expuesto no existe contradicción alguna en la sentencia emitida por el Tribunal de instancia, ya que el reconocer la facultad de la administración tributaria para compensar no se contrapone a señalar que esa facultad debe ser reglada en los términos que a criterio del tribunal se han expuesto en el fallo. Esta Sala no encuentra la contradicción alegada y fundamentada por el casacionista en el recurso respectivo, no se evidencia incongruencia, pues no se observa que el fallo se contradiga asimismo, tampoco se evidencia inconsistencia, pues la conclusión a la que llegan los juzgadores en el fallo recurrido sí está respaldada por las premisas abordadas en él, consecuentemente no prospera el vicio alegado bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP.

3.5 Corresponde ahora pronunciarse respecto del caso 5 del art. 268 del COGEP, por lo que debe partirse de los hechos probados, en tal virtud constan como tales: *“7.5) Para resolver la controversia se dejan resaltadas las siguientes circunstancias y fechas cronológicas que no son discutidas y que corresponden al origen de la impugnación: a) El 28 de octubre del 2019 la empresa actora solicitó facilidades de pago respecto al impuesto adeudado del ejercicio económico 2006 (fs. 10), mismo que ascendía a la cantidad de USD 2.834.612,46. b) Solicitud que fue respondida mediante Resolución No. 109012019RCBR504865*

notificada el 14 de noviembre del 2019 (fs. 87), no obstante se estableció solo un valor adeudado por 1.046.602,58. c) El valor adeudado del ejercicio económico 2006 sobre el cual se solicitó facilidades de pago fue disminuido producto de una compensación de oficio que realizó la administración mediante Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313 notificada el 5 de noviembre del 2019 (fs. 24). d) Compensación que tiene relación con la Resolución No. 109012019RDEV473064 de fecha 15 de octubre del 2019 (fs. 15 a 21 vuelta), por la cual, la administración tributaria reconoció el derecho al reintegro a favor de la actora de la cantidad de USD 1.788.009,88 por saldo a favor de crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas ISD del ejercicio económico 2018”.

3.5.1. Como el vicio denunciado es la errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario, es pertinente detallar lo señalado por el Tribunal de instancia: *“4) El artículo 51 del Código Tributario señala que “Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo”*, pero en este caso, siendo que el reconocimiento del crédito tributario no había adquirido firmeza, no constituía un crédito líquido a ser compensado”. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

3.5.2. Es necesario iniciar el análisis respectivo resaltando que el argumento presentado por el SRI en el recurso de casación, está encaminado al reconocimiento de la legalidad de la compensación de obligaciones tributarias realizadas de oficio por parte de la autoridad tributaria; no presenta argumento alguno respecto a la declaratoria de nulidad por falta de motivación de la Resolución No. 109012019RCBR504865 del 13 de noviembre del 2019, notificada el 14 de noviembre del 2019, dispuesta por el Tribunal A quo en la sentencia de instancia.3.8

3.5.3. De lo dispuesto en el art. 51 del Código Tributario, se determina que dicha disposición establece que para que las deudas tributarias se compensen total o parcialmente, de oficio



o a petición de parte debe cumplirse los siguientes requisitos: i) Que los créditos sean líquidos por tributos pagados en exceso o indebidamente, ii) Que sean reconocidos por la autoridad administrativa competente; iii) Que los créditos no se hallen prescritos; y iv) Que los tributos respectivos con los que se va a compensar sean administrados por el mismo organismo.

3.5.4. En la especie, de los hechos probados, se constata la existencia de los requisitos antes detallados ya que el crédito es líquido, pues se conoce exactamente el valor a favor del contribuyente (USD \$ 1.788.009,88); ha sido reconocido por la autoridad competente mediante Resolución No. 109012019RDEV473064 de 15 de octubre de 2019, suscrita por la Directora Zonal 8 y, responde a un pago en exceso por concepto de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2018; los créditos a la fecha de compensación mediante Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313, notificada el 5 de noviembre del 2019, no se encontraban prescritos; y tanto el Impuesto a la Salida de Divisas como el Impuesto a la Renta, son tributos administrados por el Servicio de Rentas Internas; consecuentemente en el presente caso se reúnen todos los requisitos para que proceda la compensación de la deuda tributaria de la compañía actora.

Es necesario recalcar que el art. 51 del Código Tributario, acusado de errónea interpretación, establece: “Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo”, así, es claro, que para que exista compensación deben reunir las calidades de acreedor y deudor tanto la administración tributaria como el sujeto pasivo del tributo, en este caso de los hechos probados se evidencia que existe una deuda por parte del sujeto pasivo hacia la Administración Tributaria en concepto de impuesto a la renta y, por otro lado existe una deuda de la Administración Tributaria hacia el sujeto pasivo en concepto de Impuesto a la Salida de Divisas, reuniendo ambas partes la calidad de acreedor y deudor

simultáneamente (hechos probados); que la compensación procede de oficio o a petición de parte, siendo necesario precisar que en el caso analizado ha sido la administración tributaria quien de oficio ha procedido a compensar (hecho probado); y, que los créditos con los que se pretende compensar reúnen las condiciones analizadas en el numeral precedente.

Es necesario advertir, que el artículo referido, no señala como condición que el crédito líquido se encuentre en un acto firme o ejecutoriado para que proceda la compensación, al contrario, lo que señala la norma es que basta con el reconocimiento realizado por autoridad administrativa competente. Es importante recalcar que esta norma hace referencia a créditos a favor del sujeto pasivo, es decir, que los valores reconocidos por la administración tributaria en este sentido, siempre serán favorables al administrado y por ello, es que procede una compensación directa con el sólo reconocimiento, pues aquel valor no se encontrará en entredicho, pues sobre el no habrá controversia.-

El espíritu de la norma es facilitar a las partes de la relación jurídico tributaria, la solución de este tipo de situaciones y, por otro lado, revestir de eficacia la operatividad de esta norma, para evitar justamente que se den varios caminos procesales en lugar de uno solo, para llegar al mismo resultado. Es decir, para evitar que el sujeto pasivo tenga que desembolsar la totalidad del valor adeudado, cuando reposa en la administración tributaria un valor a su favor, que puede ser considerado para el pago de parte o toda la deuda, sin necesidad de aquello. O, para evitar que la administración tributaria tenga que devolver un valor reconocido a favor del sujeto activo y, luego iniciar un procedimiento de cobro por los valores adeudados, en lugar de compensar, tener liquidez y únicamente perseguir la diferencia de lo adeudado con un debido proceso, si acaso.- Visto el artículo 51 del Código Tributario en su esencia y atendiendo a su tenor literal, esta Sala verifica que el tribunal de instancia aplicó la norma llamada a regular el asunto controvertido, pero le dio un alcance diferente al contemplado en ella, cuando pretendió restringir su contenido a que el reconocimiento de los valores a favor del sujeto activo deban encontrarse firmes, situación



que incidió en la decisión de la causa, pues el tribunal A quo dispuso la devolución de los valores reconocidos en lugar de aceptar la compensación realizada.

Habiendo prosperado el yerro alegado, en virtud del art. 273 del COGEP, corresponde emitir sentencia de mérito, pero únicamente respecto de aquello relacionado con el asunto acusado en el recurso de casación dentro del fallo de instancia y considerando lo señalado precedentemente:

1) En el fallo recurrido se declaró la ineficacia jurídica de la Resolución No. 109012019RCBR504865 en atención al art. 139.2 del Código Tributario, situación que no es mencionada por el recurrente y sobre lo cual no se ha presentado inconformidad, por lo tanto, se entiende que aquello es aceptado al no haberlo cuestionado. En tal virtud, esta Sala no abordará dicho análisis por no haber sido alegado dentro del recurso de casación que se atiende.

2) Habiéndose verificado la errónea interpretación del art. 51 del Código Tributario en los términos señalados ut supra, se establece la legalidad de la Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313 notificada el 5 de noviembre de 2019, a través de la cual se puso en conocimiento del sujeto pasivo la compensación realizada del valor de USD 1'788.099,88 (reconocido a su favor en concepto de Impuesto

a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2018) con la deuda establecida y posteriormente reconocida por el propio sujeto pasivo al solicitar facilidades de pago (USD 2'834.612,46 por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006). Cabe resaltar que no era requisito para que esta proceda, la firmeza de los valores reconocidos a favor de FERTILIZANTES DEL PACÍFICO FERPACIFIC S.A. y por tanto, la administración tributaria podía compensar de oficio en cualquier momento en que se hubieren verificado las condiciones establecidas en el art. 51 del Código Tributario.

3) Esta Sala no puede dejar pasar inadvertida, una situación que ha llamado la atención de la misma y es el hecho de haber procedido el tribunal de instancia a calificar una impugnación contra resoluciones favorables al sujeto pasivo que no reunían las condiciones previstas en la norma fundamento de la demanda. El numeral 9 del art. 319 del COGEP establece en su tenor literal que los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: “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*”. (El subrayado es de esta Sala) Se deja sentado este particular, para el análisis de los juzgadores de instancia.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR PARCIALMENTE la sentencia de 18 de agosto de 2020, a las 08h13, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00449, consecuentemente se ratifica la validez legal de la Resolución No. DZ8-COBRMC19-00001313 de 05 de noviembre del 2019, emitida por la Dirección Zonal 8 del SRI y se dispone que el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS proceda a atender las facilidades de pago solicitadas cuya resolución fue dejada sin efecto en el fallo recurrido-, considerando lo dispuesto en esta sentencia respecto a la compensación realizada, así como también, la parte que no fue objeto de casación del fallo recurrido, que guarda relación con la falta de motivación de la Resolución No. 109012019RCBR50486.

4.2. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– EL TÍTULO DE CRÉDITO ES UN ACTO ADMINISTRATIVO –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2018-00383
Pretensión de la causa	Que declare la nulidad del Título de crédito No. 0023-GADM-EA.
Fecha publicación sentencia	Quito, viernes 17 de febrero del 2023, las 16h25.
Problemas jurídicos sede casacional	CASO 1: Falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario y errona interpretación de los arts. 300 y 320 del COGEP; CASO 5: Errónea interpretación del art. 173 de la Constitución y del art. 98 del COA, falta de aplicación del art. 89 de Código Orgánico Administrativo (COA), aplicación indebida del art. 151 del Código Tributario y falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Se determina que un título de crédito es un acto administrativo y por ende puede ser objeto de impugnación.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El título de crédito fue expedido de manera unilateral por la autoridad municipal, produce efectos jurídicos individuales, y, se agota con su cumplimiento, esto es, con el pago. Negar que el título de crédito sea un acto administrativo, es desconocer no sólo esta norma, sino, haber errado en el análisis de este caso puntual, en el que no existe una resolución previa que dé origen al título de crédito; no existe declaración del sujeto pasivo, es un acto unilateral administrativo, emitido directamente contra el sujeto pasivo, sin explicación alguna, más que una referencia al art. 22 de la Ordenanza referida. Señalar que no es acto administrativo y por ende no es susceptible de impugnación, es desconocer los principios fundamentales del sistema procesal y constitucional que garantizan la defensa y la seguridad jurídica de los administrados.

En virtud de lo mencionado, el Título de Crédito No. 0023-GADM-EA de 17 de septiembre de 2018 emitido por el Director Financiero del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro, por concepto de Tasa por Ocupación del Espacio Aéreo por la Colocación de Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital ubicadas en el cantón Eloy Alfaro, por el año 2018; es un acto administrativo y por ende puede ser objeto de impugnación, bajo el análisis realizado.

Conceptos abordados	Tasa por ocupación, acto administrativo, título de crédito, objeto de impugnación.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2018-00383

Quito,
viernes 17 de febrero del 2023,
las 16h25

VISTOS

– ASUNTO –

Resolver el recurso de casación interpuesto por Diego Antonio Calderón Castelo, procurador judicial de la compañía DIRECTV ECUADOR C. LTDA.; en contra del auto de mayoría de 20 de mayo del 2019, a las 14h27, expedido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00383, propuesto por la compañía mencionada, en contra del Título de Crédito No. 0023-GADM-EA de 17 de septiembre de 2018 emitido por el Director Financiero del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro, por concepto de Tasa por Ocupación del Espacio Aéreo por la Colocación de Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital ubicadas en el cantón Eloy Alfaro, por el año 2018.

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido del auto impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.- En el auto de mayoría recurrida se resolvió aceptar la excepción previa contenida en el numeral 4 del artículo 153 del COGEP, por cuanto la demanda de impugnación contra el título de crédito No. 0023-GADM-EA,

presentada por la compañía DIRECTV ECUADOR C. LTDA, contiene un vicio insubsanable por inadecuación de procedimiento que le torna inadmisibles, por lo que se declaró sin lugar la demanda y se dispuso la devolución de sus anexos, caución y archivo del juicio.



1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1. Auto de 2 de marzo de 2022, a las 08h40, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación por el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por los vicios de falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario y errónea interpretación de los arts. 300 y 320 del COGEP. A su vez, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por los vicios de errónea interpretación del

art. 173 de la Constitución, falta de aplicación del art. 89 de Código Orgánico Administrativo (COA), errónea interpretación del art. 98 del COA, aplicación indebida del art. 151 del Código Tributario y falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario.

1.2.3. Sorteo de la causa número 17510-2018-00383, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 26 de agosto del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 10 de febrero de 2023, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 17 de febrero de 2023, a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa del Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en virtud del Acta de Sorteo de 31 de enero de 2023. Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y

artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado.- CASO 1: Falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario y errónea interpretación de los arts. 300 y 320 del COGEP; CASO 5: Errónea interpretación del art. 173 de la Constitución y del art. 98 del COA, falta de aplicación del art. 89 de Código Orgánico Administrativo (COA), aplicación indebida del art. 151 del Código Tributario y falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario.

2.4. Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala: Que la Sala resolvió aceptar la excepción previa de la autoridad demandada, prevista en el numeral 4 del art. 153 del COGEP, y como consecuencia, inadmitió la demanda presentada, al señalar que la demanda en contra del Título de Crédito No. 0023-GADM-EA contiene un vicio insubsanable por inadecuación de procedimiento, toda vez que a su criterio los títulos de crédito no son actos administrativos, sino “instrumentos de cobro”, no susceptibles de impugnación judicial. Que el último inciso del art. 220 del Código Tributario que no fue aplicado por la Sala, expresamente permite a los contribuyentes impugnar un



título de crédito en sede judicial, salvo que la obligación tributaria materia del título de crédito haya sido conocida y resuelta con anterioridad en sede judicial. Que el último inciso de la norma señalada fue introducido a través de la promulgación del Código Orgánico Monetario y Financiero publicado en el Registro Oficial No. 332 de 12 de septiembre del 2014. Que la intención del legislador fue evitar el retardo en el cobro de obligaciones tributarias que hayan sido previamente discutidas y confirmadas en la vía judicial, precautelando el derecho a impugnarlos si la obligación tributaria contenida en el título no había sido previamente judicializada. Que en este caso, la obligación tributaria contenida en el título de crédito emitido por el GAD de Eloy Alfaro (GADMEA) no había sido discutido anteriormente en sede judicial, tanto es así, que la autoridad demandada no planteó ninguna excepción previa al respecto. Que los fallos citados por el Tribunal en la sentencia recurrida son anteriores a la vigencia del Código Orgánico Monetario y Financiero y en tal sentido, anteriores a la existencia del último inciso del art. 220 del Código Tributario, que expresamente dispone que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario es competente para conocer una demanda de impugnación en contra de títulos de crédito. Que si la ley confiere el derecho a impugnar los títulos de crédito, el Tribunal A quo estaba obligado a garantizar que se respete ese derecho. Que si el Tribunal hubiese aplicado el último inciso del art. 220 del Código Tributario, habría reconocido que está facultada y es competente para conocer la acción propuesta por DIRECTV, consecuentemente, habría rechazado la excepción previa propuesta por el GADMEA.- Sobre la errónea interpretación del art. 300 del COGEP (caso1). Que esta norma determina el objeto de la jurisdicción contencioso tributaria. Que se inadmite la demanda presentada al señalar que ésta contiene un vicio insubsanable de procedimiento por cuanto la impugnación a un título de crédito no está contemplada en el art. 300 del COGEP, así se cita un fragmento del numeral sexto del fallo. Que carece de sentido afirmar que los títulos de crédito no pueden ser impugnados a nivel judicial, pues los títulos de crédito son actos emitidos en ejercicio de la función administrativa y producen efectos jurídicos individuales,

y como tal, constituyen actos administrativos impugnables en sede administrativa y judicial. Que afirmar que los títulos de crédito no son actos administrativos y no pueden ser judicializados para concluir que la demanda contiene un vicio de procedimiento, viola el derecho a la tutela judicial consagrada en el art. 75 de la Constitución y 300 del COGEP. Que este vicio ha dejado a DIRECTV en indefensión y está perdiendo su derecho de acción, a obtener una decisión de mérito, a la defensa y tutela judicial efectiva.- Sobre la errónea interpretación del art. 320 del COGEP (caso 1). Que a pesar de que esta norma es expresa en indicar que los actos administrativos son impugnables en vía judicial, el Tribunal yerra en la interpretación de la misma, puesto que sin realizar un análisis de su alcance, concluye que los títulos de crédito no están comprendidos dentro de la categoría de actos administrativos susceptibles de impugnación. Que esta interpretación es errónea, ya que impediría a los contribuyentes defenderse ante la pretensión de la administración de hacer efectivo el cobro de un título expedido. Que esta interpretación restringe el acceso a la justicia y deja al contribuyente en manifiesto estado de indefensión frente a la Administración. Que si se hubiese interpretado debidamente la norma, se habría concluido que los títulos de crédito pueden ser objeto de impugnación judicial.- Sobre la errónea interpretación del art. 173 de la Constitución (caso 5). Que la Constitución reconoce el derecho a presentar impugnaciones en vía judicial en contra de cualquier acto administrativo. Que en aplicación de esta norma, la compañía presentó demanda de impugnación en contra del título de crédito, el cual es un acto administrativo conforme el art. 98 del COA, sin embargo, el Tribunal usa esta disposición para negar el derecho de la compañía de presentar una demanda de impugnación. Que su argumento carece de sentido, ya que señala que el título de crédito es una orden de cobro y no un acto administrativo, pues la orden de cobro no constituye ninguna de las actuaciones administrativas que constan en el art. 98 del COA, por lo que, si se sigue el criterio el Tribunal A quo de que el título de crédito no es un acto administrativo, también se debería llegar a la conclusión de que el GADMEA no tiene facultad legal alguna para emitir un título de crédito. Que el



Tribunal estaba obligado a interpretar el art. 173 de la Constitución para concluir que la compañía está en derecho de presentar demanda en contra el título de crédito y por eso, la demanda debía ser admitida.- Sobre la falta de aplicación del art. 89 del COA (caso 5), que la Sala estaba obligada a aplicar esta norma porque esto le permitía poder concluir si el GADMEA estaba facultado o no para emitir el título de crédito. Que en la normativa no existe una definición de lo que es el “acto de cobro” y mucho menos se ha facultado a las Administraciones públicas como es el GAD Eloy Alfaro a emitir “actos de cobro”. Que la conclusión a la que llega el Tribunal de instancia es errada al decir que el título de crédito no es un acto administrativo. Que si se hubiese aplicado la norma, el Tribunal hubiera podido concluir que: i) el art. 89 del COA dispone cuales son las actuaciones que pueden realizar las Administraciones tributarias, las cuales son taxativas; ii) que el GADMEA esta únicamente facultado a emitir actos administrativos, actos de simple administración, contratos, hechos administrativo y actos normativos; iii) que el título de crédito es un acto administrativo; iv) que el GADMEA está facultado a emitir un título de crédito, ya que el mismo es un acto administrativo. Que la incidencia del vicio fue determinante, puesto que ocasiono que se inadmira la demanda.- Sobre la errónea interpretación del art. 98 del COA (caso 5). Que en el auto recurrido, el tribunal reconoce que tanto la Constitución como el COGEP posibilitan la impugnación en sede administrativa y judicial de los actos administrativos y mencionan que es necesario determinar si el título de crédito emitido por el GAD constituye o no un acto administrativo susceptible de impugnación. Que en el numeral 5.2 del fallo se aplica la norma señalada. Que en el art. 98 del COA se detalla la definición de acto administrativo, que es: i) una declaración unilateral de voluntad; ii) efectuada en ejercicio de la función administrativa; iii) que produce efecto jurídico individual o general; iv) expedido por cualquier medio documental, físico o digital. Que para determinar si el título de crédito es o no un acto administrativo, es necesario saber que: i) el título de crédito constituye una manifestación de voluntad tendiente al cobro de una obligación tributaria y su emisión depende exclusivamente de la entidad que ejerce o

es titular de la potestad administrativa, en este caso el GADMEA; ii) el título de crédito fue emitido en el ejercicio de una de las funciones de la administración tributaria (GADMEA); iii) produce efectos individuales pues está dirigido a un contribuyente (DIRECTV) y tiene como finalidad el cobro de una supuesta obligación; iv) fue expedido mediante un medio físico en cumplimiento con el art. 81 del Código Tributario. Que esta errónea interpretación de la norma es determinante, pues ocasiono que se concluya que el título de crédito no es un acto administrativo y no se resuelva el mérito de la impugnación. -Sobre la indebida aplicación del art. 151 del Código Tributario (caso 5). Que se cita el numeral 5.2 del fallo donde se analiza la norma señalada. Que la aplicación indebida de la norma resulta de su invocación y aplicación en el sentido de que los títulos de crédito solamente pueden ser impugnados en la vía administrativa, para de esa forma concluir que la impugnación de un título en vía judicial es improcedente. Que si bien el art. 151 contempla la posibilidad de impugnar un título en la vía administrativa, tal actuación no limita el derecho de los contribuyentes de impugnar ese acto directamente en la vía judicial. Que esta indebida aplicación conlleva a la falta de aplicación del ultimo inciso del art. 220 del Código Tributario, pues esta norma regula la situación fáctica actual al disponer que los títulos de crédito son susceptibles de impugnación a nivel judicial y reconocen la competencia del Tribunal para conocer y resolver esas acciones. Por lo expuesto solicita casa la sentencia recurrida.

2.5. Contestación del recurso de casación.- El GADM del cantón Eloy Alfaro no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por DIRECTV C. LTDA.

2.6. Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 17 de febrero del 2023, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Jeannette Karina Jarrín Sevilla, procuradora judicial de la parte actor) y, por la contraparte, la Secretaria de esta Sala certifica que no hay ningún tipo de comparecencia, por lo que se aplicó el art. 87.2 del COGEP. La parte recurrente intervino debidamente autorizada en sus alegatos, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-



3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 1 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal. (...) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

El caso 1 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores in procedendo, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insubsanable o por haber provocado la indefensión, siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no hubiera quedado convalidada legalmente; además hay que mencionar que sobre este caso la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento es nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa. Esta violación puede estar dada por la falta de aplicación, (alegada en este recurso) esto es, la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final. El caso 5 se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; que se entiende son aceptados por las partes procesales.

3.2. La falta de aplicación alegada por el recurrente, consiste en que: “...el juez, al dictar su

sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327); Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que “...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

El mismo autor, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Ibídem pág. 361).

3.3. El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: (...) 8a. De las demás que se establezcan en la ley. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no será competente para conocer las impugnaciones en contra de títulos de crédito cuyo contenido, esto es la obligación tributaria, ya fue conocido y resuelto en sede judicial.”



“Art. 151.- Notificación.- Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva.”

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 173.- 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.”

CÓDIGO ORGÁNICO ADMINISTRATIVO

“Artículo 89.- Actividad de las Administraciones Públicas. Las actuaciones administrativas son: 1. Acto administrativo 2. Acto de simple administración 3. Contrato administrativo 4. Hecho administrativo 5. Acto normativo de carácter administrativo. Las administraciones públicas pueden, excepcionalmente, emplear instrumentos de derecho privado, para el ejercicio de sus competencias.” **“Artículo 98.-** Acto administrativo. 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 GENERAL DE PROCESOS

“Art. 300.- Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.”

“Art. 320.- Impugnación. Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar... 3. Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción...”

3.4. Respecto al caso 1, el recurrente señala que se incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario y errónea interpretación de los arts. 300 y 320 del COGEP; al respecto el tribunal A quo señala: **“QUINTO.- DE LA EXCEPCIÓN PREVIA DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 153 DEL COGEP.- (...)** 5.2.- Por lo que, prima facie debemos considerar que, el artículo 173 de la Constitución de la República posibilita la impugnación de actos administrativos en sede administrativa y judicial; resultando pertinente remitirnos a la definición de acto administrativo prevista en el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo (en adelante COA), que reza: “... 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”.- ... Por tanto, no todo pronunciamiento de la administración pública se manifiesta mediante acto administrativo. Teniendo en cuenta que, la empresa impugna un título de crédito, nos remitimos al artículo 151 del Código Tributario, que reza: “Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión; el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva”, lo cual es concordante con el fallo contenido en el boletín nro. 50, pág. 75, de fecha 29 de abril de 1985; y, al artículo 149 ibídem, que precisa: “Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por autoridad competente...”.- De dicha normativa se desprende que, el título de crédito es una orden de cobro a ser notificada al contribuyente a fin de que formule observaciones respecto de éste o del derecho para su emisión, correspondiendo a la autoridad tributaria competente atender dicho reclamo mediante resolución, y ésta, por constituir



acto administrativo pueda ser judicializado; garantizando la aplicación de normas jurídicas claras, previas y públicas con el procedimiento previsto en la normativa citada.- Lo cual guarda armonía con el pronunciamiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el recurso nro. 09504-2013-0001: (...) 5.3.- Ahora bien, el COGEP en su artículo 300 determina que: “Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de ... actos administrativos...; ...”, así como establece las acciones de naturaleza tributaria que pueden presentar los contribuyentes, específicamente en los artículos 321 las directas; en el 322 las especiales; y, en el 320 las de impugnación, constando la del numeral 3 -alegada por el accionante-, que reza: “Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar: ... 3. Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción”.- Pretendiendo el actor impugnar de forma directa un título de crédito argumentando que se tratan de acto administrativo de determinación tributaria, siendo que conforme al análisis realizado tomando en cuenta la normativa, la doctrina y las sentencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, los títulos de crédito no son actos administrativos determinativos, sino un instrumento de cobro por medio del cual, la administración tributaria ejerce la facultad recaudadora, existiendo la posibilidad de que, conforme al procedimiento establecido en el artículo 151 del Código Tributario, la resolución que resuelva el reclamo de observaciones al título de crédito, por ésta constituir un acto administrativo pueda ser judicializada al amparo del artículo 173 de la Constitución de la República, aplicando de esta manera normas claras, previas y públicas al amparo del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 de la Constitución de la República así como una de las reglas básicas al debido proceso contemplada en el numeral 3 del artículo 76 ibídem; ... En base del análisis realizado, prospera la excepción previa prevista en el numeral 4 del artículo 153 del COGEP formulada por la parte demandada, por cuanto

la demanda de impugnación contra el título de crédito referido presentada por la empresa, contiene un vicio insubsanable por inadecuación de procedimiento que le torna inadmisibles, correspondiendo aplicar lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 295 del COGEP”.

3.4.1. Los actos administrativos son “declaraciones unilaterales de voluntad expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia al efecto y que producen efectos jurídicos individuales” (José Vicente Troya Jaramillo; “Manual de Derecho Tributario”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito 2014; páginas 218 y 219); es decir los actos administrativos son la declaración de la administración pública que genera efectos jurídicos directos e inmediatos; estos efectos jurídicos directos e inmediatos es lo que genera un título de crédito emitido por una Autoridad Tributaria; como sucede en el presente caso, que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro, emite el Título de Crédito No. 0023-GADM-EA de 17 de septiembre de 2018, por concepto de Tasa por Ocupación del Espacio Aéreo por la Colocación de Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital ubicadas en el cantón.

3.4.2. Revisado el auto interlocutorio que puso fin al proceso en instancia, se tiene lo siguiente: El art. 98 del Código Orgánico Administrativo, utilizado por el tribunal A quo para fundamentar su decisión, establece los elementos que debe contener un acto administrativo, así: 1. Declaración unilateral en ejercicio de la función administrativa; 2. Produce efectos jurídicos individuales o generales; 3. Se agota con su cumplimiento.- La Ordenanza que regula la Utilización u Ocupación del Espacio Público o la Vía Pública y el Suelo Municipal por la colocación de estructuras, postes, tuberías y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del Cantón Eloy Alfaro, norma aplicada por el GADM-EA al emitir el título de crédito que se impugnó en instancia señala que este se emitió en virtud de lo dispuesto por el art. 22 de la referida ordenanza: “Art. 22.- Del pago de las Tasas por colocación Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital.- Las personas naturales, jurídica, sociedades nacionales y extranjera y todas ellas de carácter privado, o que se hayan constituido en fideicomiso de recaudación y pago, pagarán una



tasa diaria y permanente de diez centavos de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, por cada antena parabólica instalada en el área geográfica del cantón Eloy Alfaro, inventario establecido por la municipalidad”.

De esto se evidencia que el título de crédito se emitió sin más, no le antecede una resolución administrativa que establezca al tributo, pues de ser así, constaría en el propio título de crédito como antecedente de este. El título de crédito fue expedido de manera unilateral por la autoridad municipal, produce efectos jurídicos individuales, en este caso contra DIRECTV y, se agota con su cumplimiento, esto es, con el pago. Negar que el título de crédito sea un acto administrativo, es desconocer no sólo esta norma, sino, haber errado en el análisis de este caso puntual, en el que no existe una resolución previa que dé origen al título de crédito; no existe declaración del sujeto pasivo, es un acto unilateral administrativo, emitido directamente contra el sujeto pasivo, sin explicación alguna, más que una referencia al art. 22 de la Ordenanza referida. Señalar que no es acto administrativo y por ende no es susceptible de impugnación, es desconocer los principios fundamentales del sistema procesal y constitucional que garantizan la defensa y la seguridad jurídica de los administrados.

El art. 173 de la Constitución establece que todos los actos administrativos son impugnables en sede administrativa y judicial, bajo este mandato, el art. 151 del Código Tributario establece el procedimiento administrativo para presentar observaciones a un título de crédito y su posterior reclamo, más esto no puede entenderse, como excluyente de la posibilidad de impugnar ese mismo título de crédito en la vía judicial, tanto es verdad esta afirmación, que en el COGEP se encuentran varias normas que avalan la impugnabilidad de los títulos de crédito, así el art. 320 numeral 3, que establece la posibilidad de impugnar contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de gobiernos autónomos descentralizados (en el título de crédito en cuestión, se establece el hecho generador, la base imponible, la cuantía del tributo y el sujeto obligado, elementos propios de una determinación sui géneris); el art. 300 del COGEP que establece en la parte pertinente, la tutela de los derechos de las personas y el control de legalidad de hechos, actos administrativos o contratos del sector público

sujetos al derecho tributario y, de manera más clara aún, el art. 220 del Código Tributario, cuyo último inciso fue introducido con la promulgación del Código Orgánico Monetario y Financiero publicado en el Registro Oficial No. 332 de 12 de septiembre del 2014, y que, se mantiene vigente, establece: *“El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: (...) 8a. De las demás que se establezcan en la ley. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no será competente para conocer las impugnaciones en contra de títulos de crédito cuyo contenido, esto es la obligación tributaria, ya fue conocido y resuelto en sede judicial.”* (El resaltado corresponde a esta Sala).

El último inciso del art. 220 citado precedentemente, garantiza el derecho a la impugnación de títulos de crédito, excepto de aquellos cuya obligación tributaria, ya fue conocida y resuelta en sede judicial; esto es, si se impugnó el acto administrativo antecedente de un título de crédito en sede judicial (en aquellos casos que exista) y esto fue conocido y resuelto, evidentemente no puede impugnarse el título de crédito emitido en virtud de aquel; sin embargo en aquellos casos en los que no existe antecedente administrativo de un título de crédito, entonces es posible su impugnación directa en sede judicial, garantizando de esta forma el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa.

En virtud de lo mencionado, el Título de Crédito No. 0023-GADM-EA de 17 de septiembre de 2018 emitido por el Director Financiero del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro, por concepto de Tasa por Ocupación del Espacio Aéreo por la Colocación de Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital ubicadas en el cantón Eloy Alfaro, por el año 2018; es un acto administrativo y por ende puede ser objeto de impugnación, bajo el análisis realizado.

En virtud de lo señalado por esta Sala Especializada, se evidencia que se ha producido la errónea interpretación de los arts. 300 y 320 numeral 3 del COGEP y, la falta de aplicación del art. 220 del Código Tributario, bajo el caso 1 del art. 268 del COGEP; pues si el tribunal A quo hubiere interpretado adecuadamente



estas normas y, además hubiere aplicado el art. 220 del Código Tributario, hubiere comprendido el alcance de las mismas en relación con el título de crédito expedido de manera directa por la autoridad municipal, sin más; y, negando la excepción previa contenida en el numeral 4 del art. 153 del COGEP, hubiere continuado con el procedimiento respectivo, garantizando los derechos de las partes y acatando el debido proceso, y no se hubiere

dejado en indefensión a la parte accionante por este motivo.

Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia considera que habiendo prosperado el yerro planteado bajo el caso 1, es inoficioso pronunciarse sobre el yerro planteado bajo el caso 5 el art. 268 del COGEP y, lo que corresponde es atender el contenido del numeral 1 del art. 273 ibídem.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR el auto de mayoría de 20 de mayo del 2019, a las 14h27, expedido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00383, por lo que se deja sin efecto el mismo, por haber ocasionado indefensión a la parte accionante, y, se ordena remitir dentro del término de treinta días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que la misma Sala en caso de existir, o el mismo ponente en caso de seguir en funciones o, una Sala distinta a la que expidió el auto, conozca la causa sustanciándola con arreglo a derecho y, continúe con la tramitación respectiva desde la fase de “excepciones previas” y proceda a resolver el fondo de la controversia de conformidad con las normas procesales contenidas en el COGEP.-

4.2. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– DETERMINACIÓN COMPLEMENTARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17502-2013-0070
Pretensión de la causa	Establecer si Resolución No. 117012013RREC075395 es nula por emitirse fuera del término legal.
Fecha publicación sentencia	Quito, lunes 13 de marzo del 2023, a las 16h08.
Problemas jurídicos sede casacional	Causal 1: Errónea interpretación del art. 94.3 del Código Tributario. (Administración Tributaria); y, falta de aplicación del art. 76.1 de la Constitución. (Parte actora), al amparo de la Ley de Casación.
Obiter Dicta / Resumen	Análisis de la caducidad de la facultad determinadora, en un procedimiento de determinación complementaria.

Ratio Decidendi / Argumento Central

En la especie consta como hecho probado que se emitió una orden de determinación complementaria el 6 de agosto de 2012 dentro del procedimiento establecido para resolver el reclamo administrativo propuesto por la parte accionante en contra de la Liquidación de Pago No. 2320120200016 notificada 10 de febrero de 2012, por lo que, para poder realizar una determinación complementaria, debía encontrarse aún decurriendo el plazo de 1 año establecido para la verificación de un acto de determinación practicado por el sujeto activo o de forma mixta, plazo que debía contabilizarse desde la fecha de notificación de dicho acto de determinación. Que desde el 10 de febrero de 2012, fecha de notificación de la Liquidación de pago, la administración tributaria tenía hasta el 10 de febrero de 2013 para iniciar la determinación complementaria de conformidad con el art. 95 del Código Tributario, al haber notificado con la orden de determinación complementaria el 6 de agosto de 2012, se verifica que se encontraba dentro del plazo legal y por tanto no había caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Tampoco se observa que a la fecha de notificación con la resolución que atiende el reclamo y que contiene la determinación complementaria, el 5 de agosto de 2013, hubiere caducado la facultad determinadora, pues con la notificación de la orden de determinación complementaria se interrumpió el plazo de 1 año de conformidad con lo establecido en el art. 95 del Código Tributario y, por tanto dicha resolución se notificó dentro del año previsto para el efecto de conformidad con la normativa citada.

Conceptos abordados	Caducidad, interrupción, determinación complementaria



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17502-2013-0070

Quito,
lunes 13 de marzo del 2023,
las 16h08,

VISTOS

- ASUNTO -

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Pablo Ulloa Vivanco, procurador judicial del Sr. Jorge Bienvenido Vera Moreira, por sus propios derechos, en contra de la sentencia de mayoría emitida el 19 de septiembre de 2018, a las 11h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17502-2013-0070, accionado en contra de la Resolución No. 117012013RREC075395 de 1 de agosto de 2013, suscrita por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo de impugnación contra la liquidación de pago por diferencias No. 2320120200016. También presenta recurso de casación el Director Provincial del Servicio de Rentas Internas de Santo Domingo de los Tsáchilas.

1. ANTECEDENTES

1.1. De la sustanciación del recurso de casación. - A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.1.1. Mediante auto de 8 de diciembre de 2021, a las 09h27, el doctor Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de esta Sala, admitió

a trámite los recursos de casación interpuestos, por la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

1.1.2. Tanto el actor como el Servicio de Rentas Internas presentan contestación a los recursos de casación, propuestos y solicitan se desechen los mismos respectivamente.



2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021 integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.- Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y artículo 1 de la Ley de Casación.

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve aceptar parcialmente la demanda presentada, dejando sin efecto parcial la resolución 117012013RREC075395 en la parte que corresponde al Acta de determinación complementaria No. RNO-RE-CABCC13-00045 de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2008 por haber operado la

caducidad y, ratifica su legitimidad respecto a la validez de la liquidación de pago No. 2320120200016.

2.4. Fundamentación del recurso del Sr. Jorge Vera Moreira. - En el recurso se sostiene que: Si se reconoció la caducidad de la facultad determinadora y que la resolución 117012013RREC075395 es nula por emitirse fuera del término legal, sus antecedentes son nulos y acarrea que se declara sin calidez todo el proceso de determinación. Que no se trata de una nulidad subsanable, y por ello es obligatoria la aplicación del art. 76.1 de la Constitución, pues al estar caducado el acto administrativo, es un derecho del actor que se reconozca la nulidad del mismo y la invalidez de todo el proceso. Que, al no aplicar la norma reprochada, se declara la validez de un acto ilegítimo, pues si el acto se declara nulo, se debe aceptar la pretensión del actor y, no cumplir con esto interfiere con el legítimo derecho a la defensa. Que, debía aplicarse la norma reprochada, porque los contribuyentes tienen derecho a que las sentencias sean debidamente motivadas. Señala que la norma reprochada debía interpretarse correctamente y dejar sin efecto todo el proceso de determinación considerando la invalidez del acto que recopila y modifica a su liquidación de pago predecesora.

2.5. Contestación del Servicio de Rentas Internas.- La Administración Tributaria señala que no se especifica en el recurso del accionante, el modo de infracción, sino que de forma incomprensible aduce que el fallo recurrido no aplica la norma constitucional referida como reproche, norma que es general y que impone a la Sala un análisis constitucional, que contraviene la formalidad del recurso de casación. Que no individualiza la norma que en función del art. 76.1 de la Constitución debía aplicarse para que se cumpla con los derechos de las partes y tampoco, precisa cual derecho o norma fue infringido. Que el recurrente no logra subsumir la norma aplicable al vicio alegado, sino que de forma general señala que no se ha aplicado, incumpliendo las solemnidades que reviste un recurso de casación. Finalmente señala que no se logra especificar como dicho vicio es determinante



en la parte dispositiva de la sentencia.] Solicita se deseche el recurso planteado.

2.6. Fundamentación del recurso del Servicio de Rentas Internas.- Fundamenta el mismo en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación bajo el vicio de errónea interpretación del art. 94.3 del Código Tributario, pues afirma que los juzgadores interpretan mal dicha norma cuando señalan que “no se ha producido un acto de verificación de una determinación, sino una determinación complementaria, calidad que lo avala el propio acto administrativo cuyo nombre corresponde a un acta de determinación complementaria, razón por la cual, debía sujetarse al plazo de caducidad establecido en el numeral 1 del art. 94, es decir, dentro de los 3 años de presentada la declaración, pues aquella determinación complementaria...complementa un acto de determinación ya efectuado...”. Que el SRI procede con la verificación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2008, presentada el 29 de abril de 2009, ejerciendo su facultad determinadora; y, posterior a dicha verificación se emite la liquidación de pago de 10 de febrero de 2012, dentro del plazo establecido en el art. 94.1 del Código Tributario. Que el sujeto pasivo presentó un reclamo contra dicho acto determinativo y dentro de su tramitación se dispuso la suspensión del reclamo y se emitió la orden de determinación complementaria en virtud del art. 131 del Código Tributario, encontrándose dentro del plazo contenido en el numeral 3 del

art. 94 ibídem, sin embargo el Tribunal realiza una errónea interpretación del art. 94.3 referido, aduciendo que la misma no es aplicable por no haberse producido una verificación de la determinación inicial, limitando de esta forma el contenido de la norma. Que si la Administración detecta elementos que le obligan a determinar nuevamente, es necesario contar con 1 año más desde que se notificó con la orden de determinación complementaria, puesto que de lo contrario se volvería inaplicable el art. 131 del Código Tributario, pues en los casos de que exista una determinación complementaria, ésta ya estaría caducada. Que la errónea interpretación incidió en la decisión de la causa, que fue la razón por la que se resolvió aceptar parcialmente la demanda. Con estos argumentos solicita que se case el fallo recurrido.

2.7. Contestación del Sr. Jorge Vera Moreira.- Establece que la norma acusada de vicio fue correctamente interpretada, pues a la fecha en que se inicia el proceso de determinación complementaria, ya habían transcurrido 3 años desde la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y, por tanto había caducado la facultad determinadora. En tal razón solicita se deseche el recurso presentado por la Administración Tributaria.

2.8.- Problema jurídico planteado.- CAUSAL PRIMERA: Errónea interpretación del art. 94.3 del Código Tributario. (Administración Tributaria); y, falta de aplicación del art. 76.1 de la Constitución. (Parte actora).

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: “Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva”.

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de

las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle



reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”, (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

3.3. Sobre la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona, manifiesta que: *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”* (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

3.4. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes...”

CÓDIGO TRIBUTARIO.

“Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: ... 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.”

3.5. Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), considerando que los hechos sobre los que se conoció el Tribunal a quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar

las pruebas ya presentadas y valoradas dentro de la instancia; de ahí que la función del Tribunal de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

3.6. Como se mencionó ut supra la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados; en tal virtud, en la sentencia de mayoría consta como tal lo siguiente: i) “3. ... desde el 06 de agosto de 2012 hasta el 05 de agosto de 2013, fecha en la que se le notificó al contribuyente con la resolución NO. 117012013RREC075395 que contiene el acta de determinación complementaria No... 5.3...En el caso en cuestión...la administración tributaria procedió con la verificación de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2008, presentada por el actor el 29 de abril de 2009, al amparo de lo establecido en los artículos 107A, 107B y 107C de la Ley de Régimen Tributario Interno...Consta de la liquidación de pago, que la misma fue notificada el 10 de febrero de 2012, conforme se desprende de la razón de notificación, es decir que además entre el 29 de abril de 2009 al 10 de febrero de 2012, la administración tributaria ejerció su facultad dentro del plazo establecido en el artículo 94 numeral 1, es decir dentro de los 3 años subsiguientes a la presentación de la declaración del impuesto a la renta...se desprende de la resolución No. 117012013RREC075395 de 01 de agosto de 2013, los siguientes hechos: i) que el reclamo fue propuesto por el actor el 01 de marzo de 2012; ii) que el 06 de agosto de 2012, mediante providencia...se dispuso la suspensión del reclamo administrativo y con orden de determinación No. RNO-RECDECC12-00020 contenida en dicha providencia, se dispuso la práctica de un acto de determinación complementaria; iii) que el ejercicio de dicha determinación complementaria se sustentó en lo establecido en el art. 131 del Código Tributario...”.-;

3.7. En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 94 numeral 3 del Código Tributario, es pertinente detallar



lo que señala el Tribunal A quo, al respecto (fs. 483 vta. a 484): “...Esta norma aunque ambiguamente denominada determinación complementaria, trata de dos sucesos diferentes, por un lado permite la posibilidad de que la administración tributaria efectúe un proceso de verificación del acto de determinación inicial y por otro se refiere a la posibilidad de efectuar una determinación complementaria propiamente dicha, que sin sustituir ni enmendar a la anterior, complementa lo que en la determinación inicial no fue tomado en cuenta o cuando se prevea la existencia de nuevos hechos..., este tribunal observa que la norma prevista en el numeral 3 del artículo 94 permite la verificación de un acto de determinación tributaria en un año contado desde la fecha en que tal acto se produjo, relativo a su caducidad, no les es aplicable, ya que en el presente caso, no se ha producido un acto de verificación de una determinación, sino una determinación complementaria, calidad que lo avala el propio acto administrativo cuyo nombre corresponde a un acto de determinación complementaria, razón por la cual, debía sujetarse al plazo de caducidad establecido en el numeral 1 del artículo 94, es decir, dentro de los 3 años de presentada la declaración, pues aquella determinación complementaria, como su nombre lo señala, complementa un acto de determinación ya efectuado y sobre tal razonamiento solo puede ser eficaz si se lo realiza dentro del plazo de caducidad al que inicialmente estaba sujeto el acto que complementa, siendo así sin que el acto de determinación complementaria No. ... sea un acto de verificación tal y como lo establece la norma del artículo 131, sino a una determinación complementaria, la administración tributaria tenía habilitado su tiempo para efectuar la determinación complementar, hasta el 29 de abril de 2012, fechas hasta la cual podía interrumpir el plazo de caducidad de su facultad determinadora al amparo de lo establecido en el artículo 95 del Código Tributario, lo que implica que la orden de determinación notificada el 06 de agosto de 2012, ha sido emitida fuera del plazo establecido en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario; en consecuencia, ha operado la caducidad de la facultad determinadora...respecto del acto de determinación complementaria... ”.

3.8. En el ámbito del derecho tributario, la caducidad tiene por finalidad constituirse en una

forma de condenar la inactividad de la administración tributaria dentro de los plazos legales previstos para el efecto y, evitar que con posterioridad a los plazos establecidos en la ley, se produzcan actos administrativos que resulten nulos por la falta de capacidad para producir efectos, en razón de la pérdida, por el transcurso del tiempo, de la facultad administrativa para ejercer válidamente sus funciones. El doctor José Vicente Troya Jaramillo al referirse a la caducidad dice: “...Para el orden tributario consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de obligaciones tributarias que ostenta la administración activa. Ocurre por el transcurso del tiempo. Dicho de otro modo, dentro de lo que en el derecho administrativo se considera la oportunidad, los actos administrativos de determinación de obligación tributaria deben emitirse tempestivamente. - Caduca la facultad de la administración para determinar las obligaciones tributarias; ... La caducidad es institución de derecho público. Opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, por autoridades administrativas y jueces”. (José Vicente Troya Jaramillo, “Manual de Derecho Tributario”; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito-2014; páginas 258 a 259).

3.9. El art. 94 del Código Tributario, a más de señalar con precisión el ámbito de la caducidad de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, que opera por el transcurso de los plazos en él establecidos, señala también el ámbito de aplicación de dichos plazos, distinguiéndose entre aquellos casos en que existe una declaración presentada por el contribuyente, como ocurre en la especie, así la facultad determinadora caduca en tres años. La compañía actora presentó su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2008, el 29 de abril de 2009, por lo que, la Administración Tributaria tenía hasta el 29 de abril de 2012 para ejercer su facultad determinadora, evidenciándose que, dentro de tiempo, notificó con la Liquidación de Pago No. 2320120200016 el 10 de febrero de 2012. Estos son hechos no controvertidos.- Consecuentemente el actuar del SRI fue acorde a lo dispuesto en los arts. 94 numeral 1 y 95 del Código Tributario.

3.10. Ahora bien, la compañía actora presentó el 1 de marzo de 2012 un reclamo administrativo contra la referida Liquidación de Pago



No. 2320120200016, dentro de los 20 días establecidos en la norma legal (hecho probado); reclamo dentro del cual, en su sustanciación, con fundamento en el art. 131 del Código Tributario, se dispuso la suspensión de su tramitación del mismo y el inicio de una determinación complementaria, a través de la emisión de una orden de determinación de fecha 6 de agosto del 2012, proceso dentro del cual se emitió la respectiva Resolución 117012013RREC075395 el 1 de agosto de 2013, que contempla el acta de determinación complementaria, figura jurídica sobre la que se estableció el controvertido. La referida resolución se notificó el 5 de agosto de 2013.

3.11. Para iniciar este análisis en concreto, esta Sala señala que la determinación complementaria per se, no interrumpe los plazos de caducidad, pues estos únicamente se interrumpen con la notificación de orden de determinación, como lo ordena expresamente el art. 95 del Código Tributario, pero el análisis que le corresponde a esta Sala va más allá, pues debe dilucidar si en efecto existió una errónea interpretación del numeral 3 del art. 94 del Código Tributario, por lo que, considerando los hechos probados y el último inciso del art. 131 del Código Tributario, que dispone que la determinación complementaria se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, esta Sala verifica que si bien la administración tributaria inició una determinación complementaria dentro de la resolución de un reclamo administrativo, situación permitida por el referido artículo, no es menos cierto que para hacerlo, debía considerar los plazos de caducidad contemplados en el art. 94 del Código Tributario, pues estos forman parte esencial del procedimiento determinativo y no cabe desvincular la determinación complementaria del concepto de determinación y toda la regulación prevista para el efecto en el Código Tributario.

3.12. La determinación complementaria es una de las formas establecidas para el ejercicio de la facultad determinadora, sólo que se encuentra prevista dentro de la atención de un reclamo administrativo, a diferencia de las demás; sin embargo, no por ello se puede concluir que ésta no es una determinación, para ello cabe leer con atención el art. 131 ibídem que establece: “Cuando de la tramitación de la petición o

reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación...”.

De la lectura diáfana del texto, que es claro y expreso, es fácil darse cuenta que la determinación complementaria es una verificación del acto de determinación original, pues justamente se dispone su apertura, con la finalidad de verificar hechos no considerados en la determinación del tributo que motiva el reclamo o verificar hechos incompletos o inexactos en dicha determinación original, consecuentemente, al constituirse en una verificación de un acta de determinación anterior, debe sujetarse ineludiblemente a los plazos de caducidad previstos en la norma tributaria, particularmente al numeral 3 del art. 94 del Código Tributario que dispone que se tendrá un año desde la notificación del acta de determinación, para realizar un proceso de verificación. Consecuentemente, en la especie consta como hecho probado que se emitió una orden de determinación complementaria el 6 de agosto de 2012 dentro del procedimiento establecido para resolver el reclamo administrativo propuesto por la parte accionante en contra de la Liquidación de Pago No. 2320120200016 notificada 10 de febrero de 2012, por lo que, para poder realizar una determinación complementaria, debía encontrarse aún decurriendo el plazo de 1 año establecido para la verificación de un acto de determinación practicado por el sujeto activo o de forma mixta, plazo que debía contabilizarse desde la fecha de notificación de dicho acto de determinación. Por lo que, desde el 10 de febrero de 2012, fecha de notificación de la liquidación de pago (acto determinativo), la administración tributaria tenía hasta el 10 de febrero de 2013 para iniciar la determinación complementaria de conformidad con el art. 95 del Código Tributario, al haber notificado con la orden de determinación complementaria el 6 de agosto de 2012, se verifica que se encontraba dentro del plazo legal y por tanto no había caducado la facultad determinadora de la administración tributaria para verificar un acto



de determinación. Tampoco se observa que a la fecha de notificación con la resolución que atiende el reclamo presentado y que, además contiene la determinación complementaria, esto es, el 5 de agosto de 2013, hubiere caducado la facultad determinadora (verificación), pues con la notificación de la orden de determinación complementaria se interrumpió el plazo de 1 año de conformidad con lo establecido en el art. 95 del Código Tributario y, por tanto dicha resolución se notificó dentro del año previsto para el efecto de conformidad con la normativa citada (faltando apenas 1 día para que opere la caducidad).

En virtud del análisis realizado, se ha comprobado que los juzgadores de instancia incurrieron en la errónea interpretación del art. 94.3 del Código Tributario y que, de haberle dado

la interpretación correcta, que es la que ha dejado sentada esta Sala precedentemente, la decisión en instancia hubiere sido distinta.

3.13. Por lo expuesto, en atención a los hechos probados, se ha verificado que el tribunal de instancia le ha dado un alcance distinto al numeral 3 del art. 94 del Código Tributario, reduciendo su campo de acción, por lo que se configura el cargo alegado de errónea interpretación del art. 94 numeral 3 del Código Tributario, lo que incidió en la decisión de la causa, pues con el análisis que antecede se verificó que no se produjo la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria respecto a la determinación complementaria focalizada exclusivamente en el art. 94.3 del Código Tributario, mientras que los juzgadores A quo declararon la caducidad.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR la sentencia de 19 de septiembre de 2018, a las 11h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17502-2013-0070, y consecuentemente con el análisis realizado en este fallo, se rechaza la demanda presentada y se ratifica la Resolución No. 117012013RREC075395 de 1 de agosto de 2013, suscrita por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, en función del análisis efectuado.

4.2. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– RECLASIFICACIÓN ISD –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2020-00152
Pretensión de la causa	Establecer si el contribuyente tiene derecho a la devolución del crédito tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas de los ejercicios económicos 2015, 2016 y 2017.
Fecha publicación sentencia	Quito, lunes 20 de marzo del 2023, a las 14h33.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la LRETE; primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; y, art. 22 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Se analiza si se ha interpretado erróneamente las normas denunciadas al analizar la reclasificación del Impuesto a la Salida de Divisas.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La Autoridad Tributaria, no presenta argumento alguno, y no consta en la sentencia de instancia, mención alguna respecto a que en el presente caso, la compañía actora pretenda tener o tenga un doble beneficio con el ISD, declarándolo como gasto deducible y además utilizándolo como crédito tributario solicitando su devolución.

Que por el contrario, lo que hizo fue una reclasificación del ISD de los ejercicios fiscales en análisis en su contabilidad, con base en los lineamientos permitidos por las normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores, y presentó su declaración sustitutiva; por tanto, el Tribunal no erró en la interpretación de la norma y por tanto no se configura el vicio alegado por el SRI.

En consecuencia, la Sala considera que los preceptos de los artículos denunciados no implican la imposibilidad de hacer reversiones cuando se demuestra que sí se cumplieron las condiciones para acceder al crédito tributario en lugar del gasto deducible, siempre y cuando no exista un doble beneficio, situación que debe ser supervisada por la Administración Tributaria dentro de sus facultades.

Conceptos abordados	Doble beneficio. Impuesto Salida de Divisas, reclasificación ISD, crédito tributario.



CORTE NACIONAL DE

JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
09501-2020-00152

Quito,
lunes 20 de marzo del 2023,
las 14h33

VISTOS

– ASUNTO –

Resolver el recurso de casación interpuesto por la economista Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI); en contra de la sentencia de 12 de enero de 2021, a las 10h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00152, propuesto por la compañía 3M ECUADOR C.A., en contra de la Resolución No. 109012020RREC030478 de 15 de enero de 2020, mediante la cual se niega el reclamo formal correspondiente a las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017.

1. ANTECEDENTES

1.1. Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada en contra de la señora Directora Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SRI, y en consecuencia se dejó sin efecto la Resolución No. 109012019RDEV486072, y se dispuso a la administración tributaria la devolución de los

valores correspondientes conforme los términos de la sentencia.

1.2. De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1. Auto de 12 de noviembre de 2021, a las 11h58, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte



Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; y, art. 22 del Código Tributario. 1.2.2 La compañía 3M ECUADOR C.A., en

la contestación al recurso interpuesto solicita no casar la sentencia.

1.2.3. Sorteo de la causa número 09501-2020-00152, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 26 de agosto del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4. Auto de 14 de marzo de 2023, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 17 de marzo de 2023, a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1. De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Así como también, por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades

inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3. Problema jurídico planteado.- CASO 5: Errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRETE); primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; y, art. 22 del Código Tributario.

2.4. Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala respecto al segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la LRETE: Que el tribunal cita esta norma, indicando que si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como costo de venta y no por ISD, lo cual no solo significa un error, sino que esto también le representa un perjuicio económico y que le era posible así efectuar la reclasificación en su contabilidad. Que la interpretación del Tribunal es que, si bien la norma indica que no procede la devolución del ISD cuando haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del Impuesto a la Renta, no significa que el contribuyente esté impedido de realizar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su esencia es un crédito tributario. Que esta interpretación es extensiva del referido artículo, pues pese a recalcar que la norma legal ordena que no podrán devolverse los valores que hayan sido utilizados como gasto deducible en la declaración del impuesto a la Renta, el Tribunal se extiende en interpretar que el



contribuyente si puede solicitar la devolución a pesar de haber considerado dichos valores como gasto deducible y así fue señalado por el actor en su demanda en el numeral 4.1.5 y 4.1.6 del fallo. Que también adiciona el Tribunal que producto del error contable, procedió a la reclasificación contable, toda vez que le causaría un perjuicio económico. Que la interpretación del tribunal no tiene lógica ni asidero, sino que contraviene con lo dispuesto por el legislador en el ámbito tributario. Que al realizar esta interpretación, el Tribunal está dejando la posibilidad para que los contribuyentes, pese a ya haber utilizado sus pagos de ISD como gastos deducibles, “corrijan su contabilidad” para poder obtener posteriormente la devolución de dichos valores, cuando la norma interpretada en ninguna parte da cabida a ello. Que el juzgador crea una excepción al último inciso del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la LRETE. Que esta interpretación trata de dar cabida a un desembolso de valores a través de la devolución en la forma que no está contemplada por la norma legal. Que el Tribunal debió haber aplicado la regla 5ta del art. 18 del Código Civil en cuanto al método de interpretación, pues el Tribunal debió estar al sentido genuino de la norma y no ampliar su interpretación creando una excepción a su arbitrio. Que la interpretación que debió haber realizado es que una vez declarados los valores pagados por ISD como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta, no procede la devolución de dichos valores. Que si el Tribunal habría interpretado correctamente la norma, habría advertido que la Ley no contemplada una excepción de corrección en la contabilidad para los casos en que los contribuyentes ya hayan utilizado los pagos por ISD en la declaración de Impuesto a la Renta como gastos deducibles. Sobre la errónea interpretación del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas: Que del texto transcrito, el Tribunal considera en virtud de la norma señalada, que no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución del crédito tributario por ISD, pues únicamente basta con que se trate de un ISD pagado en importaciones en materia prima, insumos y bienes de capital que consten en listado emitido por el Comité

de Política Tributaria, y que el contribuyente se encuentre dentro del plazo legal para solicitar la devolución, siendo únicamente los dos presupuestos para que se configure la devolución. Que el Tribunal al interpretar la norma, ha dejado por fuera que debe también verificarse que el contribuyente no haya escogido previamente sobre las opciones que se refiere el mencionado artículo, estableciéndose en 3 numerales, cuyo primer numeral ya se indica: “Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de Impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD”. Que el Tribunal deja por fuera este elemento al momento de decir que la norma no prohíbe realizar un cambio en la elección del contribuyente sobre el uso de ISD, pues según el Tribunal solo deben verificarse 2 supuestos para que opere la devolución del ISD: i) que consten en listado emitido por el Comité de Política Tributaria; y ii) Que el contribuyente se encuentre dentro del plazo legal para solicitar la devolución. Que la interpretación del Tribunal es extensiva al indicar que no se prevé limitación alguna en la norma, cuando la misma indica que podrá escoger entre una de dichas opciones. Que el artículo faculta al contribuyente para escoger una de las opciones establecidas cuando no hubiere utilizado el ISD. Que una vez escogida una opción, el contribuyente no tiene nuevamente opción de escoger posteriormente ni a pretexto de un “error contable”. Que el Tribunal debió obedecer a la 5ta regla de interpretación del art. 18 del Código Civil, sin ampliar la interpretación de la norma. Que el juzgador tenía que haber interpretado la norma conforme lo indicado en la misma, es decir, que de verificarse que se había optado por cualquiera de dichas alternativas señaladas en la ley, no cabía derecho a la devolución del ISD, así haya realizado un ajuste contable. Que de haberse interpretado correctamente el artículo, respecto a que si se prevé las limitaciones, el Tribunal hubiese advertido que dicha norma si establece limitantes a la devolución del ISD, por lo que su decisión hubiera sido diferente, porque al haberse establecido que el contribuyente declaró como gasto deducible en su declaración de Impuesto a la Renta los valores pagados por ISD, no hubiera considerado como sujeto de devolución por haber sido



previamente declarados como gasto deducible. Que cabe invocar el aforismo jurídico: “nadie puede beneficiarse de su propio error o culpa”. Sobre la errónea interpretación del art. 22 del Código Tributario: Que el Tribunal yerra al establecer que el derecho a la devolución del crédito tributario por concepto de ISD, en los términos del segundo artículo innumerado agregado a continuación del art. 162 de la LRETE, corresponde a un pago en exceso de impuesto a la renta. Que contrario a la afirmación del Tribunal, existen múltiples precedentes jurisprudenciales que establecen que este tipo de derechos por crédito tributario constituyen peticiones por pago de lo debido, diferenciándose del pago en exceso y del pago indebido, por lo que la Ley especial les ha dotado un plazo especial para solicitar la devolución. Que el crédito tributario por ISD reconocido por el Tribunal, no es susceptible de intereses, partiendo por el hecho de que no es un pago en exceso, porque no se ha pagado en demasía este valor (el pago del ISD es un pago debido), pues en el primer caso (pago en exceso) es el que resulte en demasía con el valor que realmente debió pagarse. Que el Tribunal ha errado en interpretar que lo dispuesto en el art. 22 del Código Tributario tiene alcance para el ISD, pues no es factible jurídicamente hablar de un pago en exceso del ISD. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia.

2.5. Contestación del recurso de casación.-

La compañía 3M ECUADOR C.A. en la contestación al recurso argumenta: Que el Tribunal nunca va más allá de lo que establece la norma, pues de la lectura de la decisión se corrobora que las examina y las aplica de conformidad con su debida correspondencia dentro del marco jurídico vigente en función de su objetivo. Que la premisa jurídica de esta mecánica de análisis en lo contencioso tributario, tiene su fundamento en el art. 13 del Código Tributario, el cual prescribe que: “las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica”. Que la Administración comete una falta técnica en su análisis jurídico, que la desvía de afirmar un sentido que el texto de la norma no tiene, ya que para el efecto se vale solamente de un método de interpretación judicial, el numeral 5

del Código Civil, cuando dichas reglas tienen una prelación categórica. Que atendiendo al método sistemático, la norma busca que el contribuyente recupere o compense el ISD al que tiene derecho en su declaración del impuesto a la renta, en un plazo de 5 años, cuando no se haya hecho uso de este beneficio. Que el objeto de la norma también se ratifica atendiendo al método histórico, el legislador nunca concibió limitar el derecho a la devolución desde su origen, al contrario, la asamblea nacional debatió con miras a potencializarlo, y asegurar que los productores tengan la forma de recuperar estos valores. Que atendiendo al numeral 5to del art. 18 del Código Civil, el objeto de la norma es que se recuperen los valores pagados por ISD en importaciones que cumplen con la condición de que sus partidas arancelarias se encuentren dentro del listado que emite el comité de política tributaria, dentro de los siguientes 5 años y que no se haga uso en la misma declaración del impuesto a la renta que se presente del crédito tributario cuando esté registrado como gasto deducible. Que sobre la errónea interpretación del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Que el Reglamento no es una norma que por sí pueda establecer una limitante al derecho de devolución del crédito tributario de ISD por la LRETE, ya que el art. 7 del Código Tributario prescribe que: “Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella”. Que atendiendo a una interpretación literal, teleológica y sistemática de la norma, se verifica que lo que la regla señala es, que entre otras dos opciones, el contribuyente puede considerarlo como gastos deducibles únicamente en la declaración del impuesto a la renta donde se pagó el ISD. Que de ninguna forma se puede sustentar que si el efecto de utilizarlo como un gasto es reversado, no quede la posibilidad de utilizarlo como la norma que origina este beneficio lo contempló, como crédito sujeto a devolución. Que sobre la errónea interpretación del art. 22 del Código Tributario, no cumple el recurrente con fundamentarse en los apartados que, de acuerdo con la Sala deben abordarse en el recurso para que le sea posible resolver sobre el reproche de una errónea



interpretación. Que al carecer de elementos que no pueden ser suplidos por el juez, no se integran todos los presupuestos que permiten a la Sala realizar el análisis casacional. Que se invoca una errónea interpretación, pero en el fondo fundamenta la acusación de una indebida aplicación. Que el SRI concluye que lo prescrito en el art. 22 del Código Tributario no rige para la devolución del ISD, ya que no cabe el cálculo de intereses cuando se trata de reintegro del pago de lo debido. Que si el recurrente falla en la interposición de su recurso, no cabe la revisión de la sentencia bajo el cargo invocado. Que se demandó la devolución del pago en exceso de impuesto a la renta de los ejercicios económicos 2015, 2016 y 2017. Que lo indicado es verificable en los apartados 4.1.9 y 7.5.1, los cuales recogen la pretensión del punto 7.3 del libelo inicial. Que luego de haberse demostrado el derecho al crédito tributario del ISD, la validez de la reclasificación contable, y el saldo a favor

producto de la compensación de este crédito tributario, con base en el art. 123 del Código Tributario, declaró procedente la demanda y ordenó la devolución de los valores pagados en exceso por impuesto a la renta dentro de los ejercicios económicos en cuestión, tal como se expone en el numeral 7.5.10 del fallo. Por lo expuesto solicita no casar la sentencia.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 17 de marzo del 2023, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Fabricio Israel Cuenca Cofre, procurador judicial de la administración tributaria y, por la contraparte, el abogado Alfonso Andrés Ríos Robalino, en calidad de procurador judicial de la empresa accionante, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1. Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la

norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

3.3. El recurrente manifiesta, en su recurso que se han violentado la norma de derecho señalada en el numeral 2.3 de este fallo, cuyo texto es el siguiente:

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

“Art. (...).- (Agregado por Art. 2, lit. a de la Ley s/n, R.O. 847-S, 10-XII-2012).- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles



de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.

Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta.”

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS

“Art.- (Sustituido por el Art. 11 del D.E. 1414, R.O. 877, 23-I-2013).- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones:

1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la. Administración Tributaria.”

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 22.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.”

3.4. Es pertinente empezar recordando que el invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique los hechos probados en la sentencia emitida por los juzgadores de instancia que son aceptados por las partes procesales y no pueden revalorarse en sede casacional- y contraste con estos, las normas acusadas de vicio, para determinar si efectivamente existe un error de derecho en su aplicación, interpretación o en su omisión.

3.5. Los hechos probados o no controvertidos que se verifican del fallo de instancia son: “(...) (7.5.2) En el texto de la Resolución No. 109012020RREC030478 en los considerando 30.3.9, 30.3.10 y 30.3.11 (páginas 7 y 8 de 13, a fojas 91 y vuelta) consta que el contribuyente 3M ECUADOR C.A. en sus declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017 consideró como parte del costo el valor pagado del Impuesto a la Salida de Divisas de los referidos años; señalándose expresamente que en la instancia administrativa se corroboró las reclasificaciones a través de las diferencias detectadas en la información contable presentada los días 05 y 18 de julio del 2019, como prueba dentro de la tramitación de las solicitudes de devolución de pago en exceso de Impuesto a la renta de los años 2015, 2016 y 2017. Se agrega como sustento de la resolución, lo que consta en las siguientes normas: El artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, agregado por el artículo 2 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social publicada en el Registro Oficial 847 del 10 de diciembre del 2012, esto es que, los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales



posteriores, podrán ser objeto de devolución y que esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles; en concordancia con el primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, en base al que la administración tributaria expidió la Circular No. NAC-DGECC-GC18-00000006 publicada en el Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018, en donde se indicó que para que el contribuyente pueda solicitar la devolución del ISD generado en la importación de bienes que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria es necesario que no haya sido registrado como gasto deducible en alguna declaración del Impuesto a la Renta, sin que posteriormente pueda reclasificarse como crédito tributario, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria. (7.5.3) La parte actora sustenta su solicitud en la afirmación de que cometió un error contable al consignar los valores pagados por Impuesto a la Salida de Divisas como parte del costo de venta. Adiciona que producto de aquello procedió a realizar una Declaración Sustitutiva dentro del año que establece el Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno para el ejercicio fiscal 2017"...: "(7.5.8) En el presente caso, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en exceso (acumuladas) y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria. Así lo ha ratificado la perito insinuada por la

accionante a través de su informe y la sustentación efectuada dentro de esta audiencia de juicio, donde se valida que la compañía cuenta con los sustentos documentales necesarios para el reconocimiento del crédito tributario de ISD. Así también hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso, pues basta que se configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible (artículo 123 del Código Tributario), en este caso, del Impuesto a la Renta. (7.5.9) Este Tribunal es del criterio que si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como costo de venta y no por ISD, lo cual no solo significa un error sino que esto también le representaba un perjuicio económico, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error (NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores), ya que esto afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía, por lo que era procedente realizar la corrección del error en la forma antes mencionada; considerando que tal como lo señala el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 19 ibídem, es la contabilidad de los contribuyentes la que refleja los resultados de los ejercicios fiscales, debiendo presentar las declaraciones y pagar los impuestos de conformidad a esta, por lo cual es la propia contabilidad la que refleja la intención o el uso de los créditos tributarios por parte de los contribuyentes. En este punto el Tribunal deja constancia que la administración tributaria reconoce expresamente que la contabilización del ISD como gasto deducible le ocasionó un perjuicio al contribuyente, así consta en la parte pertinente de la contestación a la demanda donde se señala que "(...) el contribuyente conocía la norma y sabía que la opción de gasto deducible no era la opción más beneficiosa o la que mejor le convenía sino ponerlo como crédito tributario" (fs. 156 vuelta). (7.5.10) El artículo 22 del Código Tributario vigente a los periodos en



controversia establece la generación de intereses en los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, por lo cual la administración tributaria deberá realizar la devolución con intereses calculados desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

3.6. La Autoridad Tributaria cuestiona el fallo de instancia porque considera que en el presente caso existió una errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; porque el Tribunal de instancia no toma en consideración que no procede la devolución del ISD cuando haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del Impuesto a la Renta, y que el contribuyente esté impedido de realizar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su esencia es un crédito tributario.

3.7. En este punto es importante señalar la naturaleza del gasto deducible y del crédito tributario en lo que respecta al impuesto a la renta; así los gastos deducibles, de acuerdo a los arts. 10 y 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son los valores que hay que deducir a la base imponible sobre la cual se aplica la tarifa del tributo, los mismos que están fijados en el artículo 36 y siguientes del mismo cuerpo legal; en cambio el crédito tributario, se deduce del valor del impuesto a pagar, y se constituye no solo por las retenciones que le fueron realizadas al sujeto pasivo (arts. 43 a 46 de la Ley de Régimen Tributario Interno), sino por aquellos pagos a los que la ley le da aquel carácter (como es el ISD, que cumpla las condiciones fijadas en el primer artículo innumerado colocado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria).

3.8. El segundo artículo agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, dispone que el pago del ISD aplica para crédito tributario de impuesto a la renta de los últimos 5 ejercicios fiscales, señalándose las condiciones que debían cumplirse para el efecto; mientras que el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 21

del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas dispone que, cuando el ISD susceptible de ser considerado como crédito tributario, no haya sido utilizado como tal en la declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron los respectivos pagos de ISD; utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta en el ejercicio económico en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o solicitar la devolución de dichos valores dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado, o dentro de los cuatro ejercicios posteriores.

3.9. De lo mencionado se determina que el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas establecen la posibilidad de emplear solo una de las opciones previstas en tales artículos, más no aprovecharse simultáneamente de dos o tres de ellas.

3.10. Lo antes indicado no implica que, en caso de un error en la clasificación como gasto deducible, cuando podía utilizar como un crédito tributario, no sea posible esa reconsideración para usar un beneficio que la Ley ha concedido con el cumplimiento de las condiciones, que de acuerdo al fallo recurrido sí se cumplieron, hecho que no está en discusión, pues no está en discusión la verificación del cumplimiento de tales condiciones, que corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria.

3.11. Cabe resaltar además que la Autoridad Tributaria, no presenta argumento alguno, y no consta en la sentencia de instancia, mención alguna respecto a que en el presente caso, la compañía actora pretenda tener o tenga un doble beneficio con el ISD, declarándolo como gasto deducible y además utilizándolo como crédito tributario solicitando su devolución. Por el contrario, lo que hizo fue una reclasificación del ISD de los ejercicios fiscales en análisis en su contabilidad, con base en los lineamientos permitidos por las normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores, y presentó su declaración



sustitutiva; por tanto, el Tribunal no erró en la interpretación de la norma y por tanto no se configura el vicio alegado por el SRI. En consecuencia, esta Sala considera que los preceptos de los artículos denunciados no implican la imposibilidad de hacer reversiones cuando se demuestra que sí se cumplieron las condiciones para acceder al crédito tributario en lugar del gasto deducible, siempre y cuando no exista un doble beneficio, situación que debe ser supervisada por la Administración Tributaria dentro de sus facultades.

3.12. Por lo expuesto no se configuran los cargos alegados de errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del

Impuesto a la Salida de Divisas, al amparo del caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

3.13. Respecto al cargo de errónea interpretación del art. 22 del Código Tributario, hay que señalar que dicha norma expresamente dispone el pago de intereses a cargo del sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, y en la especie al haberse configurado el pago en exceso de Impuesto a la Renta, correspondientes a los ejercicios fiscales 2015, 2016, y 2017; es pertinente la aplicación de la disposición del artículo en análisis; consecuentemente no se configura la errónea interpretación alegada. Situación distinta sería que se hubiere solicitado devolución exclusivamente del ISD, en cuyo caso no sería procedente hacerlo con intereses, por tratarse de un pago debido.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR la sentencia de 12 de enero de 2021, a las 10h26, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00152.

4.2. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

4.3. Sin costas.

4.4. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– GASTOS DEDUCIBLES:
SECUENCIALIDAD FORMAL MATERIAL –
FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2019-00311
Pretensión de la causa	Que se declare la nulidad del acta de determinación No. 17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del SRI por falta de motivación.
Fecha publicación sentencia	Quito, viernes 2 de junio del 2023, a las 16h29.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia y falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Se determina que se incurre en errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016, al pronunciarse sobre la secuencialidad formal y material del gasto.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Respecto a la “Glosa 3.6.2.4.3 por servicios pagados sin justificación del hecho económico, por un valor de USD \$ 357.000,00”, y la “Glosa 3.6.2.4.4.- Gastos en los que no se demostró la prestación del servicio”, la Sala de casación analiza, bajo los hechos no controvertidos, que efectivamente que se ha hecho una errónea interpretación del precedente jurisprudencial, pues se ha considerado que se ha cumplido la secuencia formal-material por la presentación de documentación formal que demuestra un gasto, sin embargo, también consta como hecho no controvertido, que la administración tributaria requirió que se le presente el producto resultante de los contratos suscritos, esto es, el objeto mismo de la contratación, y esto, no fue presentado y por tanto no se demostró la fuente de la obligación.

En la sentencia de mérito se señala que de los hechos no controvertidos, se observa que las glosas emitidas por la Administración Tributaria se encontraban debidamente motivadas, pues existió subsunción de los hechos al derecho. Que de conformidad con el análisis realizado en los numerales 6.5 en adelante, de este fallo, lo que corresponde es ratificar las glosas impugnadas, contenidas en el Acta de Determinación No.17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, pues en consideración de los hechos no controvertidos contenidos en el fallo de instancia, se verifica que debe aplicarse el precedente jurisprudencial 07-2016 en su integralidad, y al no haberse demostrado la secuencialidad material, esto es, la verificación de la fuente de la obligación, la efectiva prestación del servicio contratado, no cabe aceptar dicho gasto como deducible, pues se halla sustentado únicamente en documentación formal que sustenta la existencia del gasto, mas no la prestación del servicio.

Conceptos abordados	Motivación, secuencialidad formal-material, fuente de la obligación, gastos deducibles, prestación del servicio.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2019-00311

Quito,
viernes 2 de junio del 2023,
las 16h29

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00311.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia: “Establecer si es procedente la impugnación de la actora de que, se declare la nulidad del acta de determinación nro. 17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del SRI por falta de motivación; y, de no ser así, se deje sin efecto las glosas allí establecidas relativas a

los numerales 3.6.2.4.3 y 3.6.2.4.4 referente a los cuadros nros. 28 y 35, considerando sus alegaciones, respecto de lo cual, el demandado ejerció su derecho de defensa en la contestación a la demanda”.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda de impugnación presentada la Sra. Margarita del Carmen Ormaza Serrano, en su calidad de representante legal de la empresa MUNDO DEPORTIVO ME-DEPORT S.A.; en consecuencia se declaran nulas exclusivamente las glosas judicializadas contenidas en el acta de determinación



N°. 17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, al incumplir con la garantía básica al debido proceso contemplada en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República.

1.3. La abogada Dayuma Serrano Añazco, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio Nacional de Rentas Internas (SRI), interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de febrero del 2020, a las 15h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00311, argumentando el caso 5 del art. 268 del “COGEP”. La compañía

MUNDO DEPORTIVO MEDEPORT S.A., presentó demanda en contra del Acta de Determinación No. 17201924900649092 suscrita por el Director Zonal 9 del SRI, mediante la cual se establecen diferencias por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.

1.4. Mediante auto de 10 de junio de 2022, a las 09h46, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia y falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez

y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2019-00311, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 2 de junio de 2023 a las 12h00.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso, la sentencia incurrió en errónea interpretación del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia: Que se cita una porción del numeral “6.4.1.- Glosa 3.6.2.4.3 por servicios pagados sin justificación del hecho económico” y una porción del numeral 6.4.2.3 del fallo. Que el Tribunal establece que la Administración inobservó el precedente jurisprudencial, ya que por un lado no habría considerado la estructura legal de la compañía y por otro, habría descalificado los documentos presentados. Que el tribunal objeta que la Administración haya analizado la razón del porqué de las transacciones, en atención a lo cual establece que con los documentos presentados se aprecia la materialidad de la transacción, olvidando que la materialidad busca “la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”. Que el tribunal aplica el precedente, dejando de lado el análisis de la verdadera esencia y naturaleza económica, elemento esencial para la comprobación de la real existencia de las transacciones. Que el precedente obliga a la realización de un análisis profundo de las características que envuelven a la transacción, lo cual significa considerar si existe lógica y razonabilidad en la transacción realizada. Que el análisis de la esencia y naturaleza económica significa determinar si se ha distorsionando la realidad de una operación económica, utilizando una forma jurídica inapropiada que busca otros propósitos. Que, al no existir el análisis dispuesto en el precedente, existió una interpretación sesgada del mismo. Que la actora solo presentó soporte documental de la formalidad de la transacción y sin embargo, no proveyó documentación que permita verificar la fuente de la obligación, con lo cual fue imposible verificar si la transacción tenía lógica y razonabilidad. Que en el presente caso ha existido una errónea interpretación del precedente, ya que el Tribunal sólo ha considerado una parte del reconocimiento de la esencia de la transacción (existencia formal del gasto), pero no ha tomado en cuenta que el precedente

también considera para la deducibilidad del gasto, la esencia de la transacción, si la misma tiene lógica y razonabilidad. Que el sentido y correcto alcance del precedente no se agota en la sola verificación de los requisitos formales del gasto, sino que también en la exigencia de la verificación de la verdadera esencia y naturaleza económica de la transacción. Que, para el análisis de la esencia, era necesario que se considere que el señor Rodrigo Rivadeneira era accionista indirecto del 100% de las compañías ASERCORP y MEDEPORT, en atención a lo cual la parte actora estaba obligada a demostrar que las transacciones efectivamente eran gastos y no solamente transferencias de dinero al accionista de las compañías. Que respecto a las transacciones entre la actora INVT y Bravos, se debe considerar que se solicitó documentación que demuestre la deducibilidad del gasto, sin embargo, no fueron entregados los documentos necesarios para verificar la deducibilidad, particulares que hubieran sido advertidos por el Tribunal si se hubiera considerado el precedente en su totalidad. Que la trascendencia del vicio alegado radica en que, con base en una errónea interpretación del precedente, consideró que la administración inobservó lo establecido en el mismo precedente, lo cual habría comprometido la motivación en el establecimiento de las glosas, culminando con la resolución de nulidad. Que, si el Tribunal no hubiera interpretado erróneamente el precedente, habría advertido que las transacciones carecen de lógica y razonabilidad, que no se puede verificar la fuente de la obligación y que no se presentaron los entregables para la deducibilidad del gasto. Sobre la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario: Que, en la sentencia recurrida, el juzgador se vio frente a la tarea de resolver respecto de si la Administración hizo una correcta determinación de las glosas impugnadas. Que, frente a este conflicto, el Tribunal no aplicó el art. 17 del Código Tributario, pues no analizó la esencia y sustancia económica de las transacciones, por tanto, pasó de lado la verdadera esencia de las transacciones realizadas entre la actora y sus proveedores. Que el análisis de la realidad económica no solo se encuentra inmerso para comprobar el ocultamiento de



la verdad, sino también para realizar una correcta apreciación de las transacciones económicas en todo su contexto. Que la sustancia económica hace referencia a cuál fue el hecho real, el objetivo de la transacción, que en el presente caso significa que los pagos a SERCORP fueron erogaciones de índole financiero destinadas al señor Rodrigo Xavier Rivadeneira y que los pagos a INVT y Bravos eran gastos sin materialidad. Que si se hubiera aplicado el art. 17 del Código Tributario, se habría advertido que las transacciones analizadas en su verdadera esencia económica, por un lado, eran erogaciones al accionista indirecto de las dos empresas (gastos entre ASERCORP y MEDEPORT) y que eran gastos no deducibles (gastos entre MEDEPORT y Bravos e INVT), dictando una sentencia favorable para la Administración. Por lo expuesto se solicita conceder el recurso interpuesto.

4.2. La compañía MUNDO DEPORTIVO MEDEPORT S.A. en la contestación al recurso interpuesto argumenta que el recurrente no identificó de que forma el Tribunal interpretó erróneamente el precedente o como se configuró la trasgresión directa al mismo. Que este vicio no ha sucedido, pues el mismo casacionista cita extractos de la sentencia en los que el Tribunal ratifica que, según el precedente, se debe demostrar, como en efecto se lo hizo, la materialidad de las transacciones, así, no dejó de lado dicho análisis o dio una interpretación distinta a la jurisprudencia como mal lo indicó el recurrente. Que lejos de interpretar erróneamente el precedente obligatorio, el Tribunal establece que para que un gasto sea deducible de impuesto a la renta, deberá tener secuencialidad formal-material, por lo que refiere como un hecho no controvertido que la empresa justificó dichas transacciones con este proveedor, presentando en sede administrativa amplia documentación de respaldo, facturas, liquidaciones de compras, comprobantes de retención, etc. Que el Tribunal se rige al tenor literal del precedente y en función de hechos no controvertidos y de la prueba aportada, concluye que no existe razonabilidad entre las normas aplicadas por el SRI, los hechos y sus conclusiones, por tanto, resuelve que existe una vulneración a la garantía de motivación. Que del recurso se evidencia el error en el que incurre la Administración,

pues el precedente claramente dispone que el análisis de la verdadera esencia y naturaleza económica de la transacción no presupone un análisis de “todas las particularidades” de la transacción, sino que requiere la verificación de los documentos formales y de la secuencialidad material, a través de la verificación de la fuente de la obligación. Que todo lo anterior acredita que no existe error en la interpretación del precedente jurisprudencial. Que, sobre la falta de aplicación, en la página uno del recurso se alega que: “el fallo recurrido incurre en el cargo establecido en la causal quinta, debido a que ha interpretado indebidamente el artículo 17 del Código Tributario”, sin embargo, en lo posterior se alega una supuesta falta de aplicación. Que resulta contradictoria la fundamentación del Tribunal, pues los tres escenarios previstos en la causal quinta alegada son excluyentes entre sí, por lo que no puede concurrir simultáneamente la indebida interpretación y la falta de aplicación de la misma norma. Que es evidente que el juez A quo verificó la sustancia económica de las transacciones, pues en virtud de los hechos no controvertidos y los medios probatorios de MEDEPORT pudo comprobar la materialidad de los gastos y que la Administración, sin considerar que su facultad determinadora es reglada, desconoció bajo criterios arbitrarios documentos que efectivamente justifican la esencia de las transacciones. Que el vicio que se acusa no tiene relación alguna con la resolución del objeto de la Litis. Que no basta con alegar la falta de aplicación de una norma sustantiva para que se configure el vicio invocado, sino también debe determinar la existencia de una norma pertinente al caso, la que se aplicó en su lugar y determinar la trascendencia del vicio. Que la Administración se limita a alegar la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, sin siquiera referirse a la norma sustantiva que se aplicó en su lugar. Que la aplicación del art. 17 del Código Tributario no es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues la decisión del Tribunal era declarar la nulidad de las glosas, por lo que fue determinante el análisis que se hizo sobre la vulneración a la garantía de motivación. Por lo expuesto no existe falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario y solicita desechar el recurso.



5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional

de Justicia y falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del “COGEP”.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.2. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto., 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.1.4. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independiente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta

en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

RESOLUCIÓN No. 07-2016

“Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: “Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio” [...].

6.3. Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, se evidencian los siguientes hechos probados, y hechos no controvertidos, de los cuales debe partirse para el análisis: “[...] 6.4.1.- Glosa 3.6.2.4.3 por servicios pagados sin justificación del hecho económico, por un valor de USD \$ 357.000,00, [...] De lo cual se evidencia que, la administración tributaria determina como



gastos no deducibles el valor de USD \$ 357.000,00 al no haber demostrado el actor a su criterio, la esencia económica que soporte las transacciones por USD \$ 105.000,00; USD \$ 14.000,00; USD \$ 119.000,00; y, USD \$ 119.000,00 relativas a los comprobantes de venta nros. 0010010000000101, 0010010000000102, 0010010000000106 y 001001000000011, emitidas a ASERCOP S.A., fundamentado por un lado en el artículo 17 del Código Tributario y por otro lado en el precedente jurisprudencial nro. 07-2016 emitido por la Corte Nacional de Justicia, que delimita con claridad los requisitos formales y materiales para considerar a un gasto como deducible, a saber: “Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta, que además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal-material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”; resolución que al amparo de los artículos 185 y 182 de la Constitución de la República y del Código Orgánico de la Función Judicial, respectivamente, constituye precedente jurisprudencial de acatamiento obligatorio.- Teniendo en cuenta que, constituyen hechos no controvertidos que no requieren ser probados conforme lo determina el numeral 1 del artículo 163 del COGEP, que la empresa justificó dichas transacciones presentando en sede administrativa no solo las facturas, liquidaciones de compras, comprobantes de retención y estados de cuenta sino también los cheques, contratos, actas de entrega recepción, diapositivas y comunicaciones vía mail, lo cual es reconocido en el acto impugnado; sin embargo, la administración no sólo le solicita otros documentos, sino también al analizar el contrato entre la actora y la empresa ASERCOP S.A. relativo a los entregables producto de dicho contrato, en lo atinente a gestión en materia financiera, asesoría en procesos de planificación estratégica y su implementación, asesoría legal, auditoría interna, sistemas informativos y en desarrollo humano y organizacional, considera que esos gastos

son erogaciones destinadas al señor Rodrigo Xavier Rivadeneira Parducci, sin que exista soporte alguno que lo respalde o justifique, además de considerar información posterior al ejercicio auditado (2015) relativa al representante legal de la empresa ASERCOP S.A. según la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros es del 7 de febrero de 2019 y no considerar la estructura organizacional de la actora contentiva de unidades gerenciales (20) y empresas compartidas (37) con presencia en dos países (Ecuador y Perú), que le permiten “aprovechar al máximo los recursos con los que cuenta, teniendo como principal objetivo estandarizar sus actividades y llevarlas a cabo en función de un estándar y una estrategia, así como para asegurar el cumplimiento de su ejecución con personal técnico calificado y especializado en la que use el servicio compartido”, tal y conforme lo explicó el perito Ing. Oscar Galarraga Paucar al sustentar su informe pericial en la audiencia de juicio (fojas 95 a 101); con lo cual se vislumbra la inobservancia irrestricta del citado precedente jurisprudencial emitido por el máximo órgano jurisdiccional por parte de la administración tributaria en el proceso de auditoría del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 efectuado a la actora, que incide no solo en el cumplimiento del estándar de razonabilidad establecido por la Corte Constitucional del Ecuador, sino también en la lógica y comprensión de esta glosa contenida en el numeral 3.6.2.4.3 del acta de determinación nro. 17201924900649092, lo cual conlleva a su nulidad por incumplir con la regla básica al debido proceso consagrada en el literal I) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República; motivo por el cual, se acepta el cargo alegado por el actor. 6.4.2.- Glosa 3.6.2.4.4.- Gastos en los que no se demostró la prestación del servicio, contenidos en el cuadro nro. 35 del acto determinativo judicializado relativos únicamente a la empresa INVT S.A.C. por las cantidades de USD \$ 363.384,00; USD \$ 417.390,00; y, USD \$ 54.006 relativos a los comprobantes de venta nros. 0010010000001415, 0010010000001795 y 0010010000001103 por “servicios gerenciales según contrato de fecha 02/01/2015 de enero a junio de 2015” identificando los asientos contables 10349986, 10758536 y 10349997, en su orden; y, a la compañía BRAVOOS SERVICIOS



DE ASESORIA S.A. por los valores de USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; USD \$ 6.200,00; y, USD \$ 6.200,00 relativos a los comprobantes de venta nros. 001001000000020, 001001000000038, 001001000000054, 001001000000064, 001001000000083, 001001000000095, 001001000000011, 0010010000000126, 0010010000000143, 0010010000000154, 0010010000000174, 0010010000000183, por “honorarios por servicios profesionales enero 2015”, “honorarios por servicios profesionales febrero 2015”, “honorarios por servicios profesionales marzo 2015”, “honorarios por servicios profesionales abril 2015”, “honorarios por servicios profesionales mayo 2015”, “honorarios por servicios profesionales junio 2015”, “honorarios por servicios profesionales julio 2015”, “honorarios por servicios profesionales agosto 2015”, “honorarios por servicios profesionales septiembre 2015”, “honorarios por servicios profesionales octubre 2015”, “honorarios por servicios profesionales noviembre 2015”, “honorarios por servicios profesionales diciembre 2015”, identificando los asientos contables 10064565, 10122289, 10172209, 10230893, 10284954, 10339994, 10397888, 10455827, 10522161, 10600189, 10683910 y 10742485 [...] 6.4.2.4. En el presente caso, se evidencia que, el sustento para considerar como gastos no deducibles estas dos glosas judicializadas por la actora, radica en el análisis de los entregables con ocasión de los contratos suscritos con las empresas INVT S.A.C. y BRAVOOS SERVICIOS DE ASESORIA S.A. al no justificar a su criterio con la documentación entregada por el actor únicamente la secuencia material del gasto -pues la formal es aceptada-, llegando a justificarse al señalar que “si bien cumple con las formalidades en la presentación de facturas, pagos y retenciones, no prueba con documentos, el servicio que recibió por los proveedores analizados, a cambio de los pagos efectuados” lo cual es contradictorio en mérito del propio análisis que efectúa en los literales A y B del numeral 3.6.2.4.4 a los documentos presentados por la actora, precisando respecto al contrato con INVT S.A.C. que “no se demostró existencia de una necesidad específica para contratar el

servicio”, lo cual resulta no solo contradictorio sino también limitante a los derechos constitucionales de empresa y de contratación que tiene toda persona, sea natural o jurídica, debido a la falta de entendimiento de la estructura organizacional de la empresa actora conforme al análisis del perito Galarraga que sustentó su informe en la audiencia de juicio, evidenciando de esta forma, la inobservancia del precedente jurisprudencial nro. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia que determina los requisitos formales y materiales para considerar a un gasto como deducible, pretendiendo la administración tributaria a pretexto de solicitar más documentación y de analizar aquellos documentos entregados por el actor en descalificarlos en el ejercicio de su determinadora que es reglada sin considerar los documentos soporte que justifican la materialidad de los servicios recibidos por las empresas INVT S.A.C. y BRAVOOS DE SERVICIOS DE ASESORIA S.A. a favor de la actora, lo cual incide en el acatamiento de la garantía básica al debido proceso de la motivación de los actos administrativos, al incumplirse con el requisito de razonabilidad estandarizado por la Corte Constitucional del Ecuador que influye en los otros dos parámetros (lógica y comprensión) en la glosa judicializada establecida en el numeral 3.6.2.4.4 del acta de determinación nro. 17201924900649092 -únicamente respecto de las empresas señaladas-, que conllevan a su nulidad; en virtud de lo cual, se acepta el cargo de esta glosa alegado por el actor.- Al haberse aceptado la pretensión principal establecida como objeto principal de la controversia, deviene en innecesario referirse al cargo subsidiario; debiendo precisarse que, al contener otras glosas la mentada acta de determinación, únicamente se dejan sin efecto aquellas glosas judicializadas por la compañía”. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4. Es pertinente iniciar el análisis, señalando que el art. 17 del Código Tributario, autoriza tomar en cuenta la esencia económica por sobre las formas jurídicas; determinar el hecho generador del impuesto atendiendo a conceptos económicos, por lo que el criterio para calificarlos debe tener en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que



se utilice; es decir la disposición en análisis establece que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma.

Y, el precedente jurisprudencial 07-2016 dispone que para que un gasto sea considerado como deducible, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal-material, a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio.

6.5. Respecto a la *“Glosa 3.6.2.4.3 por servicios pagados sin justificación del hecho económico, por un valor de USD \$ 357.000,00”*, hay que señalar que como señala el Tribunal A quo son “hechos no controvertidos que no requieren ser probados conforme lo determina el numeral 1 del artículo 163 del COGEP”, que la compañía actora justificó las transacciones observadas por el SRI, de USD \$ 105.000,00; USD \$ 14.000,00; USD \$ 119.000,00; y, USD \$ 119.000,00 relativas a los comprobantes de venta Nos. 0010010000000101, 0010010000000102, 0010010000000106 y 001001000000011, emitidas por la ASERCOP S.A., presentando en sede administrativa no solo las facturas, liquidaciones de compras, comprobantes de retención y estados de cuenta sino también los cheques, contratos, actas de entrega recepción, diapositivas y comunicaciones vía mail, lo cual es reconocido en el acto impugnado.

6.6. Consta también como hecho no controvertido, que la Administración Tributaria al analizar el contrato de la compañía actora con ASERCOP S.A., considera que esos gastos son “erogaciones destinadas al señor Rodrigo Xavier Rivadeneira Parducci”, sin que exista soporte alguno que justifique dicha afirmación, del SRI. Situación de la que se evidencia que no se encuentra sustentada la afirmación de que esos gastos son erogaciones destinadas a esa persona, mas no significa bajo ningún supuesto, que dicha falta de sustentación valide que los gastos son deducibles por exclusión, como aparentemente señala la parte accionante en instancia.

6.7. En virtud de lo mencionado se determina en el fallo recurrido, que la empresa actora, ha demostrado con la documentación pertinente

los gastos, cumpliendo con la secuencialidad formal material de los mismos y que se demostró la esencia económica de las transacciones; por lo que este es deducible.

Esta Sala, habiendo revisado el fallo en cuestión, en la glosa puntual que se analiza, bajo los hechos no controvertidos citados precedentemente, encuentra efectivamente que se ha hecho una errónea interpretación del precedente jurisprudencial, pues se ha considerado que se ha cumplido la secuencia formal-material por la presentación de documentación formal que demuestra un gasto, sin embargo, también consta como hecho no controvertido, que la administración tributaria requirió que se le presente el producto resultante de los contratos suscritos, esto es, el objeto mismo de la contratación, y esto, no fue presentado y por tanto no se demostró la fuente de la obligación (no se observa que en el fallo recurrido conste que la accionante hubiere controvertido esta situación, hubiere señalado que no se le pidió o hubiere demostrado que sí presentó dicha documentación solicitada). No basta con demostrar con facturas, contabilidad, cheques, etc, la existencia de un gasto, sino que, además, este gasto debe pertenecer a una actividad que pueda ser justificada, esto es, debe poder demostrarse, por ejemplo, que efectivamente hubo la prestación de un servicio, o que, se efectivamente se transfirió un bien, situación que como se observa, no ocurrió, así se verifica del fallo.-

Al haber considerado aquello los juzgadores, y haberse aplicado el precedente jurisprudencial reduciendo su alcance y no considerando toda su extensión, denota claramente una errónea interpretación del mismo, una tergiversación de su contenido, pues se ha reducido su sentido al considerar que únicamente la documentación (formal) que justifica la existencia de un gasto es suficiente para que se cumpla con la secuencialidad formalmaterial, cuando en realidad, el precedente señala con claridad meridiana que upara que esa secuencialidad exista, debe demostrarse no sólo la existencia del gasto, sino también, la efectiva prestación de un servicio o transferencia de un bien (“verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio”).

6.8. Por lo señalado se configura la errónea interpretación de la Resolución No. 07-2016 de



la Corte Nacional de Justicia, ya que teniendo los elementos (hechos no controvertidos) no se ha concebido la secuencialidad formal y material del gasto como lo establece el referido precedente jurisprudencial. 6.9. Respecto a la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, hay que señalar que la compañía actora, como se mencionó anteriormente, no demostró en sede administrativa, la verificación de la fuente de la obligación a pesar de haber sido solicitado expresamente por la autoridad tributaria (hecho no controvertido), tampoco consta que se hubiere demostrado aquello en sede judicial, únicamente se presentó documentación formal de la existencia del gasto. Se presentó un contrato, sin embargo, no se presentó el producto resultante de aquel, que hubiere justificado la secuencialidad material. Si es que los juzgadores A quo, hubieren aplicado el art. 17 referido, junto con la correcta interpretación del precedente jurisprudencial, su decisión hubiese sido distinta y se hubiere reforzado este análisis, aunque, cabe decirlo, esta Sala considera que incluso, si no se hubiere aplicado esta norma, pero si se hubiere interpretado correctamente el precedente jurisprudencial, hubiere sido suficiente para que la decisión del fallo sea distinta. Cabe dejar sentado, que los juzgadores A quo, al dejar sin efecto las glosas que son materia de casación, por haberse cumplido supuestamente con la secuencialidad formal-material, han señalado además que se encontraban sin motivación, en una extraña argumentación que confunde los dos objetos controvertidos fijados en instancia: “Establecer si es procedente la impugnación de la actora de que, se declara la nulidad del acta de determinación nro. 17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del SRI por falta de motivación; y, de no ser así, se deje sin efecto las glosas allí establecidas relativas a los numerales 3.6.2.4.3 y 3.6.2.4.4 referente a los cuadros nros. 28 y 35, considerando sus alegaciones, respecto de lo cual, el demandado ejerció su derecho de defensa en la contestación a la demanda.”, ya que por un lado analiza si en efecto los gastos eran deducibles y por otro, sin mayor sustento señala falta de motivación, debiendo haberse centrado primero en atender la petición inicial y luego la subsidiaria.-

Esta Sala sólo quiere dejar sentado aquello, sin que se requiera un análisis al respecto. En todo

caso, si los juzgadores A quo, hubieren aplicado el precedente jurisprudencial en toda su extensión, con los hechos no controvertidos señalados en el mismo fallo, se hubiesen percatado no sólo de que esos gastos no eran deducibles por no haberse verificado la fuente de la obligación, sino que, hubieren corroborado que dichas glosas contaban con suficiente motivación, por lo que, en este caso la correcta interpretación del precedente jurisprudencial era suficiente para que la decisión del fallo sea distinta en su integralidad, dejando también sin sustento la supuesta falta de motivación señalada.

6.10. En lo referente a la “Glosa 3.6.2.4.4.- Gastos en los que no se demostró la prestación del servicio”; respecto a la errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 07-2016 hay que señalar que el Tribunal de instancia al respecto determina que: “(...) se evidencia que, el sustento para considerar como gastos no deducibles estas dos glosas judicializadas por la actora, radica en el análisis de los entregables con ocasión de los contratos suscritos con las empresas INVT S.A.C. y BRAVOOS SERVICIOS DE ASESORIA S.A. al no justificar a su criterio con la documentación entregada por el actor únicamente la secuencialidad material del gasto -pues la formal es aceptada-, llegando a justificarse al señalar que “si bien cumple con las formalidades en la presentación de facturas, pagos y retenciones, no prueba con documentos, el servicio que recibió por los proveedores analizados, a cambio de los pagos efectuados” lo cual es contradictorio en mérito del propio análisis que efectúa en los literales A y B del numeral 3.6.2.4.4 a los documentos presentados por la actora, precisando respecto al contrato con INVT S.A.C. que “no se demostró existencia de una necesidad específica para contratar el servicio”, lo cual resulta no solo contradictorio sino también limitante a los derechos constitucionales de empresa y de contratación que tiene toda persona, sea natural o jurídica, debido a la falta de entendimiento de la estructura organizacional de la empresa actora conforme al análisis del perito Galarraga que sustentó su informe en la audiencia de juicio, evidenciando de esta forma, la inobservancia del precedente jurisprudencial nro. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia que determina los requisitos formales y materiales para considerar a un gasto como deducible, pretendiendo



la administración tributaria a pretexto de solicitar más documentación y de analizar aquellos documentos entregados por el actor en descalificarlos en el ejercicio de su determinadora que es reglada sin considerar los documentos soporte que justifican la materialidad de los servicios recibidos por las empresas INVT S.A.C. y BRAVOOS DE SERVICIOS DE ASESORIA S.A. (...)" (el subrayado es de esta Sala).

6.11. El análisis para esta glosa, es exactamente el mismo realizado en los numerales 6.7 al 6.9 inclusive, pues se han presentado los mismos vicios contra las glosas reprochadas, que son similares, por haber sido glosadas por no demostrarse la secuencialidad formal-material del gasto o el hecho económico. En virtud de lo expuesto se determina que se configura también en esta glosa, la errónea interpretación de la Resolución 07-2016, bajo el mismo análisis y hechos no controvertidos. Cabe señalar que la afirmación realizada por los juzgadores A quo: *"...no se demostró existencia de una necesidad específica para contratar el servicio", lo cual resulta no solo contradictorio sino también limitante a los derechos constitucionales de empresa y de contratación que tiene toda persona, sea natural o jurídica*", esta Sala concuerda con aquello, simplemente dicha aseveración no fue el motivo por el cual se desconocieron los gastos como deducibles por la Administración Tributaria, así como tampoco fue el motivo por el que los juzgadores A quo señalaron que se cumplió la secuencialidad formal material, como ya lo señaló el propio fallo recurrido, por lo que, esta afirmación, no resulta trascendente para la decisión de instancia. 7. Habiendo prosperado el vicio de errónea interpretación de la Resolución 07-2016 (precedente jurisprudencial) bajo los hechos no controvertidos en instancia, corresponde emitir sentencia de mérito de conformidad con el art. 273 del COGEP: Esta Sala debe aplicar sobre los hechos probados o no controvertidos constantes en el fallo recurrido, correctamente el derecho,

considerando el objeto controvertido fijado en instancia, así: De los hechos no controvertidos señalados por los juzgadores en el fallo recurrido, se observa que las glosas emitidas por la Administración Tributaria se encontraban debidamente motivadas, pues existió subsunción de los hechos al derecho, se observó el precedente jurisprudencial analizado en este fallo, el que se aplicó a los documentos presentados y a los no presentados en sede administrativa. No encuentra esta Sala, bajo esa realidad, que se produzca una falta de motivación, menos aun cuando la Corte Constitucional ha señalado que para que exista motivación, basta con una suficiente argumentación fáctica y una suficiente argumentación jurídica, que es lo que se evidencia de lo que el fallo recurrido relata de las glosas impugnadas.

Al no haber prosperado la pretensión inicial del accionante, cabe referirse a la subsidiaria, considerando los hechos no controvertidos del fallo recurrido, pues este es el límite que impone el análisis del caso 5 del art. 268 del COGEP.-

De conformidad con el análisis realizado en los numerales 6.5 en adelante, de este fallo, lo que corresponde es ratificar las glosas impugnadas, contenidas en el Acta de Determinación No.17201924900649092 emitida el 9 de mayo de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, pues en consideración de los hechos no controvertidos contenidos en el fallo de instancia, se verifica que debe aplicarse el precedente jurisprudencial 07-2016 en su integralidad, y al no haberse demostrado la secuencialidad material, esto es, la verificación de la fuente de la obligación, la efectiva prestación del servicio contratado, no cabe aceptar dicho gasto como deducible, pues se halla sustentado únicamente en documentación formal que sustenta la existencia del gasto, mas no la prestación del servicio. (Conforme el análisis realizado dentro de este fallo).

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Casar la sentencia de 28 de febrero del 2020, a las 15h28, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha;



dentro del juicio No. 17510-2019-00311 y, en función del análisis realizado, rechaza la demanda presentada respecto de las glosas analizadas, ratificando las mismas.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es la Administración Tributaria, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece que el fallo de instancia incurre en uno los vicios denunciados al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, al establecer que, sobre las glosas impugnadas, la compañía contribuyente no ha demostrado la secuencialidad formal y material del gasto, por lo tanto, este no es deducible. En instancia se interpretó erróneamente el precedente 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia. Se ratifican las glosas.



– OPORTUNIDAD PARA SANCIONAR –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2020-00011
Pretensión de la causa	Verificar la existencia de la infracción imputada a la compañía actora y establecer si se ha configurado la prescripción de la acción sancionadora de la Aduana.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 12 de julio del 2023, a las 13h01.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Falta de aplicación de los arts. 310 y 340 del Código Tributario; 5.2, 16.2 y 13 del COIP; 11 numerales 3 y 5, 76.5, 424 y, 425 de la Constitución de la República.
Obiter Dicta / Resumen	Establecer si se ha configurado la prescripción de la facultad para imponer sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias aduaneras.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Que el art. 200 del COPCI, dispone que la facultad para imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias prescribe en cinco años, contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo, mientras que, el art. 340 del Código Tributario dispone que las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en tres años contados, desde que fueron cometidas.

Que se verifica que la sanción por contravención impuesta por el SENAE el 22 de Julio de 2019 (Resolución No. SENAE-JREG-2019-0023-RE), se la realizó cuando había transcurrido más de tres años (art. 340) y menos de cinco (art. 200); ante lo cual, hay que señalar que el propio Código Tributario en su art. 64 dispone que en materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y es el COPCI, el que regula la materia aduanera, por tanto, sus disposiciones son las que deben prevalecer en estos casos, por estar contenidas en una norma tributaria especial.

Que el principio de favorabilidad alegado por el recurrente, aplica respecto a la sanción (si es más benigna) o si se despenaliza una conducta en particular y no, respecto a los procedimientos sancionatorios como tales, por lo tanto, no cabe alegar favorabilidad respecto al tiempo legal que posee la autoridad administrativa para ejercer su facultad sancionatoria.

Conceptos abordados	Prescripción, principio de favorabilidad, contravención, infracción



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
09501-2020-00011

Quito,
miércoles 12 de julio del 2023,
las 13h01

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia de mayoría dentro de la causa No. 09501-2020-00011.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia: “1.- Verificar la existencia de la infracción imputada a la compañía actora PLASTIEMPAQUES S.A.; que fue ratificada en la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2019-00531-RE del 12 de diciembre del 2019 que declaró sin lugar el reclamo administrativo No. 227-2019. 2.- Establecer si se ha

configurado la prescripción de la acción sancionadora de la Aduana en los términos alegados por el actor”.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió declarar sin lugar, la demanda de Impugnación presentada por el señor Ingeniero Juan José Hanza Anton, por los derechos que representa de la Compañía PLASTIEMPAQUES S.A., en contra del señor Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, consecuentemente se ratifica la validez del acto impugnado, la



Resolución No. SENAE-DDG-2019-0531-RE del 12 de diciembre del 2019 y sus antecedentes.

1.3. El Ingeniero Juan José Hanze Antón, representante de la compañía PLASTIEMPAQUES S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 8 de septiembre de 2021, a las 09h09, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2020-00011, argumentando el caso 5 del art. 268 del “COGEP”. La compañía PLASTIEMPAQUES S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0531-RE de 12 de diciembre de 2019, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), mediante la cual se declara sin lugar el Reclamo Administrativo de Impugnación

No. 227-2019 interpuesto en contra de la Resolución No. SENAE-JREG-2019-0023-RE, dicta en el procedimiento sumario No. DPMG-JREG-2019-0019-PS (Expediente 2019-0019-PS), mediante la cual se interpone una multa por concepto de contravención.

1.4. Mediante auto de 29 de agosto de 2022, a las 08h56, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía PLASTIEMPAQUES S.A., por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por falta de aplicación de los arts. 310 y 340 del Código Tributario; 5.2, 16 numeral 2; y 13 del COIP; y, 11 numerales 3 y 5, 76.5, 424; y, 425 de la Constitución de la República.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjueza Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2020-00011, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 11 de julio de 2023 a las 12h00.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, en lo relacionado a que si prescribió o no la acción para sancionar la contravención por parte de la Administración Tributaria, la falta de aplicación fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, ya que considera que la prescripción de la acción para sancionar la contravención aduanera es de 5 años. Que tratándose de infracciones como una contravención, se habla de una sanción penal, por lo tanto el fallo recurrido tuvo que haber aplicado las normas denunciadas. Que la infracción fue supuestamente cometida en el 2014 y la sanción fue impuesta en el año 2019, habiendo transcurrido en exceso el plazo de 3 años que rige para este tipo de infracciones. Que si bien es cierto que el art. 200 del COPCI en cuanto a la prescripción de la acción penal establece que, la facultad para imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias prescribe en 5 años contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo, sin embargo el art. 340 del Código Tributario, establece la prescripción de tres años; y el art. 310 de la misma norma señala que las disposiciones de ese código se aplicarán a todas las infracciones. Que no se encuentra duda que la autoridad aduanera procesó al accionante por la contravención determinada en el literal j) del art. 190 y el literal e) del art. 191 del COPCI, norma que evidentemente configura a las infracciones tributarias, por lo que es procedente analizar la figura de la extinción de la acción sancionatoria en el marco legal de las

infracciones en materia tributaria, y en ese orden de ideas, el Tribunal debió considerar sujetarse a las reglas de interpretación, en materia penal, relacionado a las infracciones que se realizarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución de manera integral y a los instrumentos internacionales de derechos humanos, también queda prohibida la analogía para crear infracciones penales, ampliar límites de los presupuestos legales que permiten la aplicación de una sanción o establecer excepciones o restricciones de derechos conforme el art. 13 del COIP. Que el principio de juridicidad, al determinarse en la ley tanto la jurisdicción y competencia como la norma a aplicarse, debe regirse por los principios procesales de favorabilidad que establece el art. 5.2 del COIP; toda vez, que en estos casos relacionados a infracciones, se protege la aplicación del tratamiento más benigno de la norma penal incluida en su concepto la ley procesal, no estando limitado el principio de favorabilidad a la ley sustancial sino también a la procesal. Que la aplicación del principio de favorabilidad cabe de oficio conforme lo dispone los numerales 3 y 5 del art. 11 de la Constitución. Que el Tribunal de instancia dejó de aplicar la normativa constitucional y legal cuya infracción se estima infringida, pues de haberlo hecho, la sentencia hubiera declarado la prescripción de la acción para imponer la multa por contravención. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia.

4.2. La Administración Tributaria no presenta contestación al recurso de casación propuesto por la compañía PLASTIEMPAQUES S.A.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en la falta de aplicación de los arts. 310 y 340 del Código Tributario; 5.2,

16.2 y 13 del COIP; y, 11 numerales 3 y 5, 76.5, 424; y, 425 de la Constitución de la República; al amparo del caso 5 del art. 268 del “COGEP”.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación

procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los



precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.3. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...” (Murcia Ballén, Humberto, 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327);

6.2. El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte. Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.

5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la

menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.”

“Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.”

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.”

CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

“Art. 5.- Principios procesales.- El derecho al debido proceso penal, sin perjuicio de otros establecidos en la Constitución de la República, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado u otras normas jurídicas, se regirá por los siguientes principios: (...)

2. Favorabilidad: en caso de conflicto entre dos normas de la misma materia, que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción.”

“Art. 13.- Interpretación.- Las normas de este Código deberán interpretarse de conformidad con las siguientes reglas:

3. Queda prohibida la utilización de la analogía para crear infracciones penales, ampliar los límites de los presupuestos legales que permiten la aplicación de una sanción o medida cautelar o para establecer excepciones o restricciones de derechos.

Art. 16.- Ámbito temporal de aplicación.- Los sujetos del proceso penal y las o los juzgadores observarán las siguientes reglas:

2. Se aplicará la ley penal posterior más benigna sin necesidad de petición, de preferencia sobre la ley penal vigente al tiempo de ser cometida la infracción o dictarse sentencia.”



CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 310.- Ámbito de aplicación.- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.”

“Art. 340.- Prescripción de la acción.- Las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en tres años contados, desde que fueron cometidas.”

6.3. Se evidencian los siguientes hechos probados, y hechos no controvertidos, de los cuales debe partirse para el análisis: “7.6.- [...] **TERCERO:** Sobre las mercancías ingresadas al Depósito Aduanero Público ALMACENERA ALMACOPIO S.A., no existe controversia respecto a que corresponden a las amparadas en la Declaración Aduanera de Importación No. 02820137000794567 del consignatario PLASTIEMPAQUES S.A. ni tampoco que fueron ingresadas al Régimen de Depósito Aduanero, tampoco existe discusión alguna respecto a que se han realizado compensaciones parciales mediante Declaraciones Aduaneras de Importación a Consumo, y que el importador aún mantiene saldos pendientes, consistentes en 2.68 kilogramos; le corresponde dilucidar al Tribunal, si la sanción aplicada, corresponde a la conducta del contribuyente PLASTIEMPAQUES S.A.; para ello, nos remitimos al contenido de las piezas procesales y el antecedente expuesto en los numerales precedentes, encontrando el expediente administrativo del acto impugnado que corresponde al reclamo administrativo No. 227-2019, desde la foja 166 a la 270 de los autos, en donde constan todas las pruebas practicadas así como el acto impugnado y su antecedente, verificando que consta la Declaración Aduanera de Importación No. 028-2014-70-00235648 amparada bajo el Régimen de Depósito Aduanero del Importador PLASTIEMPAQUES S.A., con RUC No. 0991208291001, cuya fecha máxima del régimen fue el 06/12/2014, por lo tanto, la contabilización desde el día siguiente hábil a la fecha de vencimiento del régimen, esto es desde el 08 de diciembre de 2014 hasta el 15 de enero de 2015, fecha donde se materializa el abandono, por haber transcurrido los 25 días hábiles después que operó de pleno derecho el abandono tácito del saldo de las mercancías pendientes por compensar, de acuerdo a

lo que consta estipulado en el art. 190 literal j) y el art. 191 literal e) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones”.- (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.3.1. En la especie consta como hecho probado que la compañía actora excedió el plazo autorizado de permanencia de las mercancías amparadas en la DAI No. 02820137000794567, cuya fecha máxima del régimen fue el 06 de diciembre de 2014, por lo tanto, la contabilización desde el día siguiente hábil a la fecha de vencimiento del régimen, esto es desde el 08 de diciembre de 2014 hasta el 15 de enero de 2015, fecha en la que se materializa el abandono, por haber transcurrido los 25 días hábiles después de haber operado de pleno derecho el abandono tácito del saldo de las mercancías.

6.3.2. Se observa en la sentencia en el considerando 7.6 que el SENAE, mediante Resolución No. SENAE-JREG-2019-0023-RE del 22 de Julio de 2019, con la Liquidación No. 40443435 dictada dentro del procedimiento sancionatorio No. 2019-0019-PS, resolvió sancionar a la compañía PLASTIEMPAQUES S.A., con una multa de USD \$ 13.810,00 por encontrarse excedido en el plazo autorizado y permanencia de las mercancías amparadas en la DAI No. 028-2013-70-00794567; ante lo cual se presentó reclamo administrativo, el mismo que fue negado mediante Resolución No. SENAE-DDG-2019-0531-RE de fecha 12 de diciembre de 2019.

6.3.3. Ahora bien, el art. 200 del COPCI, dispone que la facultad para imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias prescribe en cinco años, contados desde la fecha en que la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo, mientras que, el art. 340 del Código Tributario dispone que las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en tres años contados, desde que fueron cometidas.

6.3.4. En virtud de lo expuesto, se verifica que la sanción por contravención impuesta por el SENAE el 22 de Julio de 2019 (Resolución No. SENAE-JREG-2019-0023-RE), se la realizó cuando había transcurrido más de tres años (art. 340) y menos de cinco (art. 200); ante lo cual, hay que señalar que el propio Código Tributario en su art. 64 segundo inciso dispone: “En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normas aplicables”; y es el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI, el



cuerpo normativo que regula la materia aduanera, por tanto, sus disposiciones son las que deben prevalecer en estos casos, por estar contenidas en una norma tributaria especial; consecuentemente, no se configura el vicio de falta de aplicación de los arts. 340 y 310 del Código Tributario; ya que existiendo norma especial para materia aduanera, no cabe acudir a las normas generales tributarias para el efecto.

6.3.5. Por otro lado, el principio de favorabilidad alegado por el recurrente, aplica respecto a la sanción (si es más benigna) o si se despenaliza una conducta en particular y no, respecto a los procedimientos sancionatorios como tales, por lo tanto, no cabe alegar favorabilidad respecto al tiempo legal que posee la autoridad administrativa para ejercer su facultad sancionatoria.

Así lo ha establecido también la Corte Constitucional en el párrafo 45 de la Sentencia No. 3393-17-EP/21: *“45. Con fundamento en el artículo 76 numeral 5 de la Constitución, así como en las disposiciones del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (“PIDCP”)22 y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“CADH”) 23 que reconocen esta garantía, la Corte Constitucional ha establecido que el principio de favorabilidad implica la aplicación, en el contexto de un caso específico, de la norma que contenga una sanción menor para la misma infracción o bien aquella que despenaliza una conducta 24. Tales disposiciones permiten que, en un caso en particular, la norma más favorable pueda aplicarse incluso si ésta ha sido promulgada de forma posterior al cometimiento de la infracción, lo cual supone una excepción al principio general de irretroactividad de la ley penal. Sin embargo, esta Corte*

considera que el principio de favorabilidad no debe entenderse únicamente en el sentido de suponer una excepción a la irretroactividad de la ley, pues si la ley más favorable es la ley promulgada con anterioridad a la más desfavorable, es la ley anterior la que resulta ultractiva respecto de la más reciente, según el caso concreto”.

6.3.6. Respecto a la falta de aplicación de los arts. 11.5 y 76.5 de la Constitución de la República; y 5.2, 13, 16.2 del Código Orgánico Integral Penal COIP, hay que señalar que la discusión en este caso, se centra en establecer cuál es el plazo de prescripción que se debe aplicar para sancionar una contravención; más no está en discusión la sanción impuesta como consecuencia del cometimiento de una contravención, por lo que, las normas acusadas que disponen que en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes, se aplicará la menos rigurosa, no son aplicables al caso, por no estar en discusión la sanción como tal, pues la parte recurrente no sustenta su recurso cuestionando la sanción, sino el tiempo del que dispone la administración aduanera para ejercer su facultad sancionatoria. Consecuentemente no era pertinente la aplicación de los artículos acusados.

6.3.7. Respecto a la falta de aplicación de los arts. 424 y 425 de la Constitución hay que señalar que en el recurso no se presenta argumento alguno de cómo su aplicación hubiere incidido en la decisión de la causa; sin embargo, de lo mencionado se observa que no era pertinente la aplicación de dichos artículos constitucionales, a la luz de los hechos probados en instancia.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No casar la sentencia de mayoría de 8 de septiembre de 2021, a las 09h09, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas dentro del juicio No. 09501-2020-00011.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas. 7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El principio de favorabilidad aplica respecto a la sanción (si es más benigna) o si se despenaliza una conducta en particular y no, respecto a los procedimientos sancionatorios como tales, por lo tanto, no cabe alegar favorabilidad respecto al tiempo legal que posee la autoridad administrativa para ejercer su facultad sancionatoria.



– IVA 0% TRANSPORTE DE CARGA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	18803-2019-00248
Pretensión de la causa	Dejar sin efecto la Resolución No. 118012019RREC03657, así como la Liquidación de Pago No. 18201806501224299 por concepto de Impuesto al Valor Agregado del periodo fiscal 2016.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 19 de julio del 2023, a las 16h33.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 2: Falta de motivación. Caso 5: Indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicio Postales y falta de aplicación de los arts. 62 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial y, 56.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
Obiter Dicta / Resumen	Se analiza si la sentencia de instancia se encuentra motivada y si prosperan los vicios alegados bajo el caso 5.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El fallo recurrido se encuentra motivado. Los juzgadores de instancia han utilizado todas las posibilidades que franquean las normas vigentes, para garantizar la tutela de los derechos de las partes, pues no sólo se han referido a la norma tributaria, sino también, dentro de una interpretación sistémica y, en función de la prueba actuada en instancia, recurren a normas especiales que a su criterio debían aplicarse al caso en cuestión.

Los hechos probados y no controvertidos en instancia, guardan relación con la actividad contenida en los Estatutos de la empresa accionante, así, que realiza actividades de encomiendas, que tiene un Certificado de Registro como operador postal, y que, de la información de sustento de la contabilidad de la accionante, el SRI ha podido atribuirles en función del peso la aplicación de la Ley General de Servicios Postales, consecuentemente el art. 4 del Reglamento a la Ley General de Servicios Postales era la norma llamada a regular el controvertido.- El art. 62. 4 reprochado, define lo que es “carga liviana”, definición vinculada exclusivamente a la capacidad de carga del vehículo que se usa para transportar, siendo que los vehículos debían ser de hasta 3.5 toneladas de capacidad de carga; no se verifica que en instancia se hubieren presentado pruebas que permitan al tribunal concluir este particular, y por tanto este análisis no se ha realizado, por tanto, esta Sala Especializada no puede aplicar esa norma sin más, pues como ya se explicó, el fallo de casación bajo el caso 5 se encuentra limitado a los hechos probados. No prosperan los vicios, por errónea construcción del recurrente.

Conceptos abordados	Encomiendas, carga liviana , exoneración IVA



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
18803-2019-00248

Quito,
miércoles 19 de julio del 2023,
las 16h33

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 18803-2019-00248.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua, estableció el siguiente objeto de la controversia: “Que el Tribunal se pronuncie si es procedente dar de baja y dejar sin efecto la Resolución No. 118012019RREC03657 y la obligación contenida en ella, así como de la Liquidación de Pago No. 18201806501224299 por concepto

de Impuesto al Valor Agregado del periodo fiscal 2016 y que fuera ratificada por la resolución que atendió el reclamo administrativo, en función de los argumentos y pruebas que fueran admitidas”.

1.2. En la sentencia recurrida se niega la demanda deducida por Wilson Wilfrido Razo Miranda en su calidad de representante legal de la COOPERATIVA DE TRANSPORTE Y TURISMO BAÑOS.



1.3. La COOPERATIVA DE TRANSPORTE Y TURISMO BAÑOS, interpone recurso de casación contra la sentencia de 20 de enero del 2022, a las 16h37, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2019-00248, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del “COGEP”. La COOPERATIVA DE TRANSPORTE Y TURISMO BAÑOS, presentó demanda en contra de la Resolución No. 118012019RREC013157, emitida por el señor Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, de 24 de abril de 2019, mediante la cual se niega la acción de impugnación presentada contra la Liquidación de Pago por diferencias en las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado 18201806501224299 de enero a diciembre de 2016.

1.4. Mediante auto de 26 de julio de 2022, a las 08h14, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el la COOPERATIVA DE TRANSPORTE Y TURISMO BAÑOS, por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por falta de motivación de la sentencia, infringiendo los arts. 76 numeral 1 y 7 letra l) de la Constitución; 25 y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, 5 del Código Tributario; a su vez, por el caso 5 por los vicios de indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicio Postales; y falta de aplicación de los art. 62 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Transito y Seguridad Vial; y, 56.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio

No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 18803-2019-00248, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre del 2022, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 11 y 14 de julio de 2023 a las 10h00 y 9H45 respectivamente.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP: Que la sentencia no contiene los requisitos mínimos de motivación exigidos por ley. Que la Constitución de la República del Ecuador establece un conjunto de garantías básicas aplicables en todos los procesos en los que se determinan derechos y obligaciones; entre estas garantías, que conforman el derecho a la defensa y a su vez integran el derecho al debido proceso, se encuentra la garantía a la motivación, dispuesta en los artículos 76, numeral 7, literal l) de la Constitución y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; así como también jurisprudencia de la Corte Constitucional. Que bajo estas premisas, se colige que la garantía de motivación exige que las autoridades enuncien los fundamentos fácticos y jurídicos en que sustentan su decisión, pero este ejercicio no es suficiente si no se realiza la explicación detallada de su pertinencia a los elementos de hechos alegados por las partes y que ha sido sometido a su conocimiento; esto permitiría que el justiciable conozca las razones por las cuales la autoridad competente, ha llegado a una determinada conclusión. Que la sentencia no cumple con el requisito de lógica en su motivación, toda vez que en un primer momento asegura que no existe en la ley Orgánica de transporte, tránsito y seguridad vial una definición del alcance de carga; y en líneas posteriores contradice su afirmación al manifestar que en el presente caso la parte actora no ha demostrado que la actividad la Compañía de Transporte y Turismo Baños haya sido exclusivamente de transporte de carga en los términos de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial. Que el tribunal no hace mención en su sentencia a las normas de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, y tampoco realiza un análisis del por qué no es aplicable al caso concreto, en este sentido para que se cumpla con el requisito de motivación es indispensable que los jueces realicen un análisis de todos los argumentos que fueron objeto de controversia en la audiencia, sin que conste en la sentencia recurrida análisis alguno respecto al art 62 del Reglamento a la Ley de Orgánica de Transporte Terrestre, tránsito y seguridad vial que fue el eje central de esta controversia,

toda vez que se analizó que la ley de servicios postales al no ser de carácter tributario y no ser una ley especial para los transportistas no correspondía su aplicación, sino más bien el servicio brindado por la empresa correspondía al servicio de carga liviana establecido en la Ley Orgánica de transporte Terrestre, tránsito y seguridad vial. Que se puede evidenciar que la sentencia recurrida no ha cumplido los requisitos mínimos de motivación, pues no aborda todos los temas tratados en audiencia, vulnerando de esta manera el principio de seguridad jurídica establecido en la constitución y el principio de motivación recogido en nuestra Constitución y en el Código Orgánico de la Función Judicial. Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP señala que la sentencia incurre en indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicios Postales: que, la aplicación indebida ocurre cuando la norma ha sido entendida recatemente en su alcance y significado; más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Que el Tribunal yerra al aplicar la norma señalada en este caso, toda vez que la ley de servicios postales no cumple con el principio de especialidad de la materia, toda vez que el servicio de transporte de pasajeros y carga se encuentra regulado por la Ley Orgánica de Transporte terrestre y seguridad vial, y respecto al ámbito tributario, se subsume a las normas establecidas en el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario interno y su Reglamento, Ley de comprobantes de venta, entre otras normas de carácter tributario mediante las cuales se regula la forma de tributación de las cooperativas de transporte terrestres. Que bajo ninguna circunstancia se puede interpretar que el concepto de carga establecido en la ley de servicios postales, aplica al ámbito tributario. Que por los argumentos expuestos se ha evidenciado que la norma tributaria hace referencia a la palabra "carga" (transporte nacional de pasajeros y carga) en su sentido más amplio, sin realizar las limitaciones que el tribunal está ratificando mediante su sentencia, sino hasta el año 2020 que entra en vigencia la ley de simplicidad y progresividad tributaria y su reglamento. Falta de aplicación del art. 62, numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad



Vial, se argumenta que dicho reglamento si recoge el concepto de carga liviana, y al ser una ley especial que rige para las cooperativas de transporte y turismo de nuestro país, correspondía al Tribunal recurrir a esta ley en caso de querer entender el alcance de la palabra carga, tipificada en la Ley de Régimen tributaria Interno. Que el Tribunal al recurrir a esta norma y definir que la carga, está comprendida entre carga liviana y carga pesada, en atención a la ley orgánica de transporte, resolvería que el servicio brindado por la cooperativa de transportes y turismo baños, correspondía a un servicio se carga liviana, razón por la cual para el año determinado por el SRI y en atención al art. 56 numeral 1 de la Ley de régimen tributario interno, en concordancia con el art. 62 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, tránsito y seguridad vial, grava IVA 0%. Falta de aplicación del art. 56 numeral 1 de la Ley de régimen tributario interno, señala que de la disposición de dicha norma se infiere que los servicios de transporte de pasajeros y carga, se encuentra gravado con tarifa 0% de IVA, sin embargo, en la sentencia recurrida, el Tribunal basándose en una norma que no es aplicable al caso concreto ha establecido una tarifa de IVA de 12%, cuando la norma específica en el ámbito tributario claramente enumera los servicios que gravan 0%, encontrándose el servicio de carga, dentro de este listado. Que la normativa tributaria vigente para la fecha de declaración del contribuyente no recogía ninguna definición de "carga", mediante la cual restringir el alcance del artículo 56 numeral 1 de la LRTI.

4.2. El Servicio de Rentas Internas en la contestación al recurso interpuesto argumenta respecto a la motivación que la sentencia recurrida cuenta con la motivación suficiente para el tema del servicio postal prestado que es el vicio que se ha alegado como falta de motivación, ya que dentro del texto de la misma existe enunciación de normas o principios en el caso específico sobre la cual es la norma aplicable para el tipo de actividad económica que realizaba la Cooperativa; como efecto lógico existe una justificación de la aplicación de normas. Que este evento trae como consecuencia una premisa normativa que justifica el requisito de motivación de la sentencia. Que el recurso ni siquiera cumple con los requerimientos actuales sugeridos por la Corte Constitucional.

Que la Ley de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, y su reglamento; rige para conductores, pasajeros, peatones y en si a los automotores o vehículos de todo tipo que circulan en las vías del territorio nacional. Que en cuanto a la Ley General de Servicios Postales y su Reglamento cuyo ámbito de aplicación va dirigido a los operadores postales es decir a quienes realicen uno o más procesos de servicio postal así como la relación entre ellos y sus usuarios, es la norma aplicable al caso, ya que rigen para la operación comprendida entre la recepción de la correspondencia o paquete hasta su entrega al destinatario final, quiere decir que esta norma si se enfoca en la carga como tal más no en el vehículo que es transportada, motivo por el cual se hace necesario que le sea aplicable a este caso las normas establecidas en la Ley General de Servicios Postales y su Reglamento General. Que la sentencia de instancia cumple con la motivación suficiente, por lo tanto la inconformidad de la decisión tomada por los Jueces del Tribunal A quo no puede ser entendido en forma parcial, pues en este caso existe un análisis global enfocado en cada una de las pretensiones de las partes, su autoridad podrá verificar que existen todos los elementos esenciales que hacen de esta decisión suficientemente. Respecto al caso 5 señala que el recurso como se podrá evidenciar el recurrente únicamente trata de centrar su discusión en cuestiones de puro derecho sin partir de los hechos ciertos y probados dentro del juicio y que fueron detallados en la sentencia emitida que debe ser la base de sus alegaciones como se requiere para el vicio alegado, sin embargo si esta era su intención o propósito el recurso de casación no es el medio adecuado para hacer valer este tipo de apreciaciones, sino el juicio como tal, debiendo hacer notar que dentro del proceso solo se han hecho alegaciones, sin aportar ningún tipo de prueba que pueda ayudar a que los señores Jueces puedan tener otra apreciación a la plasmada en la sentencia. Que respecto a la falta de aplicación art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicios Postales, Que el Tribunal analiza dentro de su sentencia el tipo de actividad realizada por el recurrente así como la prueba actuada en juicio que en el presente caso fue presentada por la parte demandada ya que la parte actora no agregó ninguna prueba adicional; específicamente al



CERTIFICADO DE REGISTRO No. 03519 como OPERADOR POSTAL emitido por la Agencia Nacional Postal el 14 de julio de 2015 por haber cumplido con el Reglamento de Registro de Operadores Postales, que a criterio del recurrente en su escrito de casación indica que dicho permiso está en desuso, lo cual no tiene ningún asidero legal ya que al contar con este tipo de documento o autorización esto permite que el contribuyente ejerza la actividad de entrega de correspondencia y paquetes mantenida en el año 2016; no se puede ahora insinuar que es un permiso en desuso lo cual no justifica el argumento de la parte recurrente. Que el Tribunal ha justificado la aplicación de la norma. Respecto a la falta de aplicación del artículo 62, numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, señala que el Tribunal en su análisis para resolver la controversia lo ha hecho en relación al tipo de actividad que realizaba la COOPERATIVA DE TRANSPORTES

Y TURISMO BAÑOS en el año 2016 y la prueba practicada en juicio, causa sorpresa como dentro del escrito de recurso de casación se pretende llevar a la discusión de si le es aplicable el numeral 4 del Art. 62 del Reglamento de la Ley de Transporte, que en la demanda propuesta que dio inicio a este proceso judicial se podrá que en ningún momento se ha expuesto esto como un fundamento de derecho más bien se ha realizado una transcripción de varias normas tanto del Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento y la Ley General de Servicio Postales así como su Reglamento por tanto es por demás absurdo pretender que los Jueces del Tribunal analicen argumentos que ni siquiera han sido propuestos en la demanda. Que el Tribunal en su análisis ha dejado sentado que no era pertinente siquiera el entrar a analizar esta norma por la significación y alcance de la palabra carga en servicios postales. Por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en falta de motivación, infringiendo los arts. 76 numeral 1 y 7 letra l) de la Constitución; 25 y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, 5 del Código Tributario; a su vez, por el caso 5 por los vicios de

indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicio Postales; y falta de aplicación de los arts. 62 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial; y, 56.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar



el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.3. Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste “...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

6.1.4. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, este vicio consiste en: “...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...”. (Murcia Ballén, Humberto., 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL

“Art. 25.- PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.- Las juezas y jueces tienen la obligación de velar por la constante, uniforme y fiel aplicación de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y las leyes y demás normas jurídicas.

“Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: [...] 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;”

CODIGO TRIBUTARIO

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

REGLAMENTO GENERAL A LA LEY GENERAL DE SERVICIO POSTALES;

“Art. 4.- Definiciones.- A más de las establecidas en la Ley y en los convenios internacionales, se aplicarán las siguientes definiciones: (...) Carga. Paquete, mercancía, objeto, bulto o envío cuyo peso es superior a 50 Kg. y que por tanto no tiene el carácter de envío postal. Para efectos de la aplicación de la definición del Art. 15 de la Ley General de los Servicios Postales, los servicios postales son aquellos que involucran envíos de hasta 50Kg.”

REGLAMENTO A LA LEY ORGÁNICA DE TRANSPORTE TERRESTRE, TRANSITO Y SEGURIDAD VIAL

“Art. 62.- El servicio de transporte terrestre comercial de pasajeros y/o bienes (mercancías), puede ser de los siguientes tipos: 4. Carga liviana: Consiste en el traslado de bienes en vehículos de hasta 3.5 toneladas de capacidad de carga, desde un lugar a otro de acuerdo a una contraprestación económica. Deberán estar provistos de una protección adecuada a la carga que transporten.”

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

“Art. 56.- Impuesto al valor agregado sobre los servicios.- El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose



como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.

1.- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga nacional aéreo desde, hacia y en la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;”

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: “el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional” (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: “[...] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechos” (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2. Es necesario en este punto precisar lo siguiente, atendiendo a lo expresado de forma verbal por las partes, en la audiencia respectiva dentro de este recurso de casación: i) La parte recurrente presenta su recurso de casación por escrito, recurso que es enviado a aclarar por parte del conjuer, una vez aclarado y

en atención al respectivo escrito, el conjuer de esta Sala procede a admitir el mismo y, para el efecto analiza los cargos alegados y su fundamentación. ii) En consecuencia, en la sustentación del recurso de casación en audiencia, no puede reformarse el recurso de casación que fue analizado y admitido por el conjuer, esto es, no puede incluirse una fundamentación distinta a la presentada y admitida, no pueden alegarse yerros y/o vicios no señalados en el recurso de casación y, definitivamente no pueden alegarse nuevos elementos, pues esto desnaturalizaría el debido proceso y vulneraría además el derecho a la defensa de la contraparte. iii) Se deja sentado que, aunque esto sucediere en audiencia oral, la contraparte no puede afirmar que se le ha vulnerado el derecho a la defensa, ya que justamente en la audiencia oral dispone de dos intervenciones para poder defenderse y alegar lo que considere adecuado en su defensa. La vulneración podría ocurrir, si la Sala Juzgadora valorará para su análisis jurídico, lo señalado en el numeral ii) de este párrafo, lo que se vería reflejado en el fallo respectivo.

6.3.3 Ahora bien, revisado el fallo recurrido, se observa que el Tribunal de instancia luego de establecer el objeto de la controversia y detallar los principales argumentos de las partes procesales, en el considerando 3.3 señala los hechos que no son controvertidos: “a). - Que las actividades de encomiendas se encuentran reconocidas como actividad habilitada en los numerales 10 y 11 del artículo 4 del Estatuto de la sociedad actora. b).- Que la actora cuenta con el CERTIFICADO DE REGISTRO No. 03519 como OPERADOR POSTAL emitido por la Agencia Nacional Postal el 14 de julio de 2015 por haber cumplido con el Reglamento de Registro de Operadores Postales. c).- Que la entidad actora en el periodo auditado ha brindado el servicio de transporte nacional terrestre de pasajeros y carga”. Seguidamente detalla los artículos aplicables para atender la controversia: arts. 52, 56 numerales 1 y 10; y 61.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al analizar el argumento del accionante sobre que la actividad que presta es un servicio público, que lo realiza a través de delegación estatal y que por tanto estima se encuadra en el numeral 10 del artículo 56 de la LRTI, el Tribunal A quo, determina que los servicios a los que se refiere el numeral 10 son privativos de la gestión pública;



y, por otro lado, no se ha demostrado la delegación que afirma se le ha conferido, por lo que lo afirmado por la accionante carece de asidero jurídico resultando infundada su alegación. Al analizar si le son aplicables las definiciones previstas en la Ley General de los Servicios Postales y su Reglamento, cita el art. 56 numeral 1 de la LRTI, y explica que dicha norma recoge dos acepciones de tarifa 0%, la primera para la prestación del servicio nacional de transporte de personas y la segunda la prestación del servicio nacional de transporte de carga; destacando que no existe en esta norma una definición expresa de cómo entender la palabra “CARGA” para efectos tributarios, por lo que, acude al art. 13 del Código Tributario. Afirma que al no poder esclarecer aquello por no existir una definición en la norma tributaria, debe acudir al sentido jurídico y técnico de la palabra “carga” y aplicar la interpretación sistémica, es decir, acudir a otras fuentes del ordenamiento jurídico, así, se refiere a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre Tránsito y Seguridad Vial y su Reglamento, normas en las que afirma tampoco existe una definición. Los juzgadores en este punto, acuden a la prueba documental en la que se encuentra el CERTIFICADO DE REGISTRO No. 03519 como OPERADOR POSTAL emitido por la Agencia Nacional Postal el 14 de julio de 2015, por lo que afirman que las normas aplicables al caso, son la Ley General de los Servicios Postales y su Reglamento, y señalan que en estas sí existe la definición de la palabra “carga”, así: “Carga. Paquete, mercancía, objeto, bulto o envío cuyo peso es superior a 50 Kg. y que por tanto no tiene el carácter de envío postal. Para efectos de la aplicación de la definición del Art. 15 de la Ley General de los Servicios Postales, los servicios postales son aquellos que involucran envíos de hasta 50Kg...”. Resalta el Tribunal, que las disposiciones del reglamento mencionado, se encontraban en plena vigencia y aplicación para el ejercicio fiscal auditado, por tanto, son de acatamiento y aplicación obligatoria para el administrado y más para la administración tributaria, como parte del debido proceso conforme lo estatuye el artículo 76.1 de la Constitución de la República.

6.3.4. El Tribunal A quo, reflexiona, que es lógico y cierto, en función de los hechos probados (CERTIFICADO DE REGISTRO No. 03519 como OPERADOR POSTAL), aplicar la Ley General

de los Servicios Postales, y que, para aplicar la LOTTTSV como sugiere la accionante, deberían encontrarse diferenciadas las transacciones, sin embargo, la prueba remitida sólo versó sobre los servicios como operador postal, y, sobre la información de la contabilidad de la sociedad auditada presentada por el SRI en la que en función del peso, se le aplicó la Ley General de Servicios Postales. Advierte que de las declaraciones practicadas como medios de prueba por la sociedad actora no permiten advertir que las actividades desarrolladas por la misma hayan sido distintas a las evidenciadas por el SRI en su acto de determinación, las cuales están vinculadas a las autorizadas con CERTIFICADO DE REGISTRO No. 03519 como OPERADOR POSTAL. Ante esta realidad, los juzgadores de instancia señalan que le correspondía al accionante demostrar que le asistía la tarifa 0% de IVA, diferenciar las actividades y transacciones registradas en el RUC y vincularlas al Certificado como Operador Postal, que al no existir aquello, no pueden “discernir que su actividad haya sido exclusivamente de transporte de carga en los términos de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre Tránsito y Seguridad Vial y su Reglamento” y, por tanto, no se han desvirtuado las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad garantizadas en el art. 82 del Código Tributario. Concluye el Tribunal A quo, al dejar sentado que: “la demanda en la forma que ha sido propuesta no desarrolla un mínimo de argumentación que explique de qué manera los fundamentos de derecho enumerados y citados se correlacionan con los fundamentos de hecho y la tesis que propone la actora”; determina también, que procedió a realizar el control de legalidad de la actuación administrativa tributaria en tutela de los derechos del administrado de conformidad con los arts. 300 y 311 del COGEP, “sin que del expediente administrativo remitido se aprecie vulneración alguna o vicio que atente los principios de especificidad y trascendencia, por lo cual no se ubica ninguno de los presupuestos de nulidad de los previstos en el artículo 139 del Código Tributario”.

6.3.5. Esta Sala Especializada, verifica que el fallo recurrido, se encuentra motivado y que los juzgadores de instancia han utilizado todas las posibilidades que franquean las normas vigentes, para garantizar la tutela de los derechos de las partes, pues no sólo se han referido a



la norma tributaria, sino también, dentro de una interpretación sistémica y, en función de la prueba actuada en instancia, recurren a normas especiales que a su criterio debían aplicarse al caso en cuestión, señalan que la carga de la prueba recaía en las dos partes procesales y, en tal virtud, que la parte actora no ha podido demostrar sus afirmaciones ni desvirtuar lo señalado por la Administración Tributaria en el acto impugnado. Hacen el ejercicio de vincular las pruebas que les sirven para llegar a una decisión y, a explicar el descarte de otras; explican que en la demanda no se sustenta cómo los fundamentos de derecho guardan relación con los hechos que se afirman. Finalmente, realizan también el control de legalidad, y en función de éste, no encuentran vulneración o vicio que pueda ubicarse en los presupuestos de nulidad establecidos en el Código Tributario. Recordemos que el cargo admitido por el conjuer de esta Sala, es la falta de motivación al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP, y es a lo que se constriñe este análisis. Cabe señalar, que, si bien es cierto, el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno no hace distinción de lo que es “carga”, sin embargo, cabe desentrañar el sentido de la norma para lo cual es necesario realizar la interpretación sistémica que ha hecho el Tribunal de instancia, para poder definir con exactitud qué conlleva el término “carga” y, en función de aquello, verificar qué tarifa de IVA le era aplicable al servicio prestado por la parte accionante, más aún, si de la prueba practicada en instancia (hechos probados) se demuestra que el actor tenía un certificado de operador postal, lo que guarda coherencia con el contenido de los Estatutos (hecho no controvertido), por lo que, debía acudir a la Ley Especial que regula la prestación de dicho servicio y en la que, además, se define lo que es “carga”, señalando explícitamente que todo aquello cuyo peso sea inferior a 50 kg es envío postal, siendo carga, aquello que supere dicho peso. En función del análisis realizado, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista; por lo tanto, no se han infringido las normas vinculadas a este yerro, sustentadas por el recurrente. - Para concluir con este análisis, cabe resaltar que respecto a los arts. 76 numeral 1 de la Constitución; 25 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 5 del Código Tributario, el casacionista en su recurso sólo los enuncia,

pero no presenta argumento sobre la vulneración de dichas normas, por lo que no nos referimos a ellas puntualmente.

6.4. Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, el casacionista argumenta que la sentencia de instancia incurre en indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicio Postales y falta de aplicación de los arts. 62 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial y, del art. 56.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.4.1. Del resumen realizado ut supra sobre el fallo recurrido, vendrá a su conocimiento que los hechos probados y no controvertidos en instancia, guardan relación con la actividad contenida en los Estatutos de la empresa accionante, así, que realiza actividades de encomiendas, que tiene un Certificado de Registro como operador postal, y que, de la información de sustento de la contabilidad de la accionante, el SRI ha podido atribuirles en función del peso la aplicación de la Ley General de Servicios Postales. Las partes deben comprender que bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, esta Sala debe partir de esos hechos probados (que se entienden aceptados por las partes) y no pueden ser modificados por los juzgadores, incluso en el supuesto de no coincidir con aquellos, pues la técnica casacional que debe utilizarse dentro de este yerro, limita el análisis en sede casacional a constatar si a esos hechos probados, los juzgadores han aplicado correctamente el derecho.

6.4.2. Si los únicos hechos probados guardan relación con que la sociedad actora desarrollaba sus actividades de encomiendas y para ello tenía un CERTIFICADO DE REGISTRO como OPERADOR POSTAL, y que, además en función del peso el SRI aplicó la Ley General de Servicios Postales, esta Sala Especializada verifica que el art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicio Postales, reprochado como indebidamente aplicado, era la norma llamada a regular el asunto controvertido; en todo caso, cabe dejar constancia que dentro del recurso de casación, el recurrente al sustentar el vicio de aplicación indebida, yerra cuando señala: “Bajo este indicio, se evidencia que el citado art. 4 del Reglamento General a la Ley de Servicios Postales, fue erradamente interpretado, pues el Tribunal ha aplicado una ley que no se subsume a las situaciones



concretas del caso”, planteamiento del yerro con errores imputables al recurrente y que son suficientes para negar el vicio, pues no cabe alegar indebida aplicación y sustentar una errónea interpretación, porque si se alega indebida aplicación significa que esa norma no debía aplicarse al controvertido, mientras que al señalar una errónea interpretación, significa que esa norma sí regula el controvertido, pero con otro alcance, siendo contradictorio sustentar los dos vicios respecto del mismo artículo. Dentro de la misma proposición jurídica defectuosa, el recurrente afirma que la norma que debía aplicarse en su lugar, es el art. 62 numeral 4 del Reglamento a la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, vicio que esta Sala podría rechazar por la mala construcción de la proposición, pues este vicio está atado a la indebida aplicación del art. 4 del Reglamento General a la Ley General de Servicios Postales, vicio que ya fue desestimado por el análisis realizado precedentemente; sin embargo, esta Sala quiere dejar sentado que esta norma, que define lo que es “carga

liviana”, definición que está vinculada exclusivamente a la capacidad de carga del vehículo que se usa para transportar, siendo que los vehículos debían ser de hasta 3.5 toneladas de capacidad de carga; no se verifica que en instancia se hubieren presentado pruebas que permitan al tribunal concluir este particular, y por tanto este análisis no se ha realizado, por tanto, esta Sala Especializada no puede aplicar esa norma sin más, pues como ya se explicó, el fallo de casación bajo el caso 5 se encuentra limitado a los hechos probados.

6.4.5. Respecto a la falta de aplicación del art. 56.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno; si bien el recurrente no presenta argumentación alguna en su recurso, esta Sala de Casación verificó que dicha norma fue aplicada por el Tribunal A quo, tanto así que todo el análisis realizado fue para desentrañar la esencia de la misma, consecuentemente, no cabe señalar una falta de aplicación de una norma que fue aplicada, siendo esto suficiente para desecharse el vicio.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. No casar la sentencia de 20 de enero del 2022, a las 16h37, expedida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2019-00248,

7.3. En el presente recurso no se ha rendido la caución establecida en el art. 271 del COGEP.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas. **7.6** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, pues la sentencia de instancia se encuentra motivada; y, bajo los hechos probados, no se configuran los vicios de aplicación indebida y falta de aplicación de los artículos denunciados, más allá de que existe una defectuosa construcción de la proposición jurídica completa.



– CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00014
Pretensión de la causa	Pago indebido pago de contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador por propiedad de sociedades residentes en paraísos fiscales u otras jurisdicciones del exterior.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 18 de octubre del 2023, a las 16h35.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016.
Obiter Dicta / Resumen	Se determina que se configura la errónea interpretación del artículo denunciado al aceptar como pago indebido la contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador, realizada por la actora, persona natural.

Ratio Decidendi / Argumento Central

No existe controversia respecto a los pagos realizados por la parte actora señora FK y el realizado por el Banco de la Producción S.A., en calidad de sustituto. Que las compañías Adelma Invesmente Corporation (ADELMA) y Wekasa Corporation (WEKASA), sobre cuyos derechos representativos tiene propiedad la señora Frida Klein, son compañías residentes en Panamá, y que dichos derechos, fueron incluidos en la declaración correspondiente a la contribución solidaria sobre el patrimonio que presentó la actora y pagó el valor de USD\$ 179.924,84, y se concedió la exoneración. Que la Sra. FK, es una persona natural, cuando la norma claramente establece que la exoneración es para las sociedades domiciliadas en el exterior, que cumplan una única condición: “cuyo último nivel de propiedad corresponda a una persona natural que lo tenga incluido en su base imponible para la declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio”. Así las cosas, y habiéndose verificado en los hechos probados que esta única condición fue cumplida y que ADELMA INVESTMENT CORPORATION (ADELMA) y WEKASA CORPORATION (WEKASA) son sociedades domiciliadas en el exterior, se verifica que, la exoneración del pago de la contribución solidaria está prevista en la norma referida, para las sociedades domiciliadas en el exterior, que en el caso, pagaron la contribución a través de su SUSTITUTO, el Banco de la Producción; y no para una persona natural como en el caso, accionista de dichas empresas en el 50%.

Conceptos abordados	Sociedades domiciliadas en el exterior, contribución solidaria, sustituto, exoneración.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2020-00014

Quito,
miércoles 18 de octubre del 2023,
las 16h35

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00014.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la señora Frida Klein Weining, presentó demanda en contra de la Resolución No. 117012019RDEV444125 de 10 de octubre de 2019, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, a través de la cual se negó el reclamo administrativo de pago indebido por la contribución solidaria de bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador de propiedad de sociedades residentes en paraísos fiscales u otras jurisdicciones del exterior. El

Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: “Verificar la legalidad y validez de la Resolución No. 117012019RDEV444125 de 10 de octubre de 2019 emitida por el director zonal 9 del Servicio Rentas Internas y en consecuencia, si procede la devolución del valor de USD 140.603, 97 por concepto de contribución solidaria sobre derechos representativos de capital de sociedades no residentes, más intereses de



ley, conforme las alegaciones de las partes”.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar la demanda presentada por la señora Frida Klein Weining por sus propios derechos y declara la ilegalidad de la Resolución No. 117012019RDEV444125 de 10 de octubre de 2019, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, de conformidad con los razonamientos jurídicos y fácticos analizados en el considerando octavo del fallo y dispone la devolución de la suma de USD 140.603,97 indebidamente pagados en concepto de contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital, más los intereses previstos en el art. 22 del Código Tributario.

1.3. El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 23

de abril del 2021, a las 10h20, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00014, argumentando el caso 5 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 8 de noviembre de 2022, a las 11h21, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de errónea interpretación del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00014, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 9 de junio del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 17 de octubre de 2023 a las 14h45.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que se desconoció los requisitos que operan para los casos de exoneración, ya que existe exoneración, pero ésta se encuentra limitada conforme la propia norma indica, es decir debió en primer lugar informar sobre sus beneficiarios efectivos y después la distribución del dividendo, requisitos que de no cumplirse no pueden otorgarse como sucede en el presente caso. Que la Sala cometió el error al momento de analizar el alcance del artículo denunciado otorgándole un sentido distinto al espíritu literal. Que se detalla el considerando b.2 de la sentencia. Que como se observa el Tribunal menciona que aun cuando en la Ley de Solidaridad “se crearon 4 contribuciones diferentes, cada una con su propio hecho generador también indica que de allí que la LOSCC, las identificó como dos contribuciones distintas, una la que grava el patrimonio en su sentido amplio; y otra contribución que grava ciertos activos de un patrimonio, como son los bienes inmuebles y los derechos representativos de capital”; el Tribunal le da una interpretación que el patrimonio y los derechos representativos son una sola unidad, pero en el caso en cuestión establece por cuerda separada y por lo cual permite establecer y este es claro al indicar que se debe determinar por cuerda separada en donde el Tribunal interpreta a la norma de forma abierta. Que la “Sala yerra en su interpretación normativa, previamente aludida, ya que no considera que la contribución sobre el patrimonio y las (sic) derechos representativos de capital no conforman un solo impuesto con lo establecido en el art. 5 Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016 puesta habla de la contribución del patrimonio y también del derechos representativos de capital, lo cual a todas luces en el presente caso no ocurre”. Que la correcta interpretación del art. 5, “es que es la única norma a través del cual se puede considerar para los casos de pago por contribución (sic) solidaria en que momento aplica o no aplica, lo cual significa para el presente caso analizar si el actor se encontraba (sic) en la obligación de cumplir (sic) con este pago ya que de los actos de proposición como del acto impugnado de la

prueba practicada que la compañía informó a la administración tributaria de sus este pago y no corresponde su devolución art. 5 Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Particularidades que hubieran sido advertidos por el Tribunal si se hubiera considerado el precedente en su totalidad”. Que la trascendencia del vicio radica en que la sala en base a una errónea interpretación consideró que señora KLEIN cumplió con lo que establece la normativa. Que si el Tribunal no hubiera interpretado erróneamente el precedente jurisprudencial hubiera advertido que la señora Klein a través de la institución financiera pago la contribución que le correspondía. Por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La parte actora en su contestación al recurso de casación señala la Administración Tributaria alega que el Tribunal yerra en la interpretación del art. 5 de la LOSCC, ya que, a su criterio, no se cumplieron con los requisitos necesarios para que la actora sea exonerada de la contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador. Que el SRI reconoce que la norma supuestamente transgredida prevé la exoneración de la contribución objeto de la litis, siempre y cuando se cumplan con los requisitos previstos por el legislador. Que el art. 5 de la LOSCC, dispone “Estarán exonerados del pago las sociedades domiciliadas en el exterior cuyo último nivel de propiedad corresponda a una persona natural que lo tenga incluido en su base imponible para la declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, establecido en la presente ley”. Que conforme la norma, la exoneración de esta contribución procede siempre que el beneficiario final de las sociedades domiciliadas en el exterior (paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición) corresponda a una persona natural que, en la base imponible de su declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, hubiere incluido los derechos representativos de capital de dichas sociedades, tal y como lo hizo la actora. Que previo a resolver si, en efecto, la actora tenía derecho o no a la exoneración, el Tribunal analizó las condiciones previstas en el penúltimo inciso de la norma supuestamente trasgredida y, verificó que,



“en un primer momento, PRODUBANCO pagó, en calidad de sustituto, la contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital de las compañías ADELMA y WEKASA, cuyo beneficiario final es Frida Klein en 50%. Y, posteriormente Frida Klein incluyó el VPP de estas acciones en la base imponible de la contribución solidaria sobre el patrimonio, es decir, existió un pago y éste fue indebido”. Concluyendo que, respecto a la primera contribución la actora sí tenía el derecho a la exoneración. Que el Tribunal A quo y el SRI interpretaron de la misma manera la norma, es decir que, si bien, el art. 5 de la LOSCC prevé la exoneración de la contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital, esta dispensa legal procede siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el penúltimo inciso del artículo en mención. Que el SRI, en un primer momento, estableció que el vicio se configuró por no observarse los “requisitos” para la exoneración de la contribución solidaria sobre los bienes inmuebles y derechos representativos de capital; luego menciona que la transgresión yace en que el Tribunal A quo “(...) no considera que la contribución sobre el (SIC) patrimonio y (SIC) los derechos representativos de capital no conforman un solo impuesto”; que esta argumentación resulta confusa y, además, se aleja de la realidad procesal, puesto

que el fallo no fue resuelto en estos términos. Que además, se limita a alegar una errónea interpretación de la norma sin siquiera explicar la forma en que se produjo el vicio, que sustenta la causal invocada. Que el SRI se limita a citar de manera fragmentada y descontextualizada el considerando b.2., del fallo, sin que sea posible identificar la real argumentación del Tribunal A quo. Que una vez que, el Tribunal enumera las cuatro contribuciones creadas por la ley, en adelante, circunscribe su análisis a verificar si se configuró o no un pago indebido de la contribución sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital; toda vez que, la actora también pagó la contribución sobre el patrimonio, lo cual, en instancia no fue un hecho controvertido. Que resulta evidente que la casacionista pretende confundir a la Sala mediante la exposición dispersa de ideas que no arriban a ninguna conclusión y citas fragmentadas del razonamiento judicial; evidenciándose, de esta manera que no existe una errónea interpretación del art. 5 de la LOSCC. Que el casacionista no identificó claramente la distorsión en la interpretación de la norma por parte del Tribunal A quo, no señaló cual fue la conclusión errónea a la que llegó el Tribunal en función de dicha distorsión, ni tampoco ha explicado el sentido y alcance correcto de la norma. Por lo expuesto solicita que se deseche el recurso.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana

para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.2. Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma



en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361); en otras palabras la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

6.2. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

LEY ORGÁNICA DE SOLIDARIDAD Y RESPONSABILIDAD CIUDADANA PARA LA RECONSTRUCCIÓN Y REACTIVACIÓN DE LAS ZONAS AFECTADAS POR EL TERREMOTO DEL 16 DE ABRIL DE 2016.

“Art. 5.- Contribución Solidaria sobre Bienes Inmuebles y Derechos Representativos de Capital existentes en el Ecuador de Propiedad de Sociedades Residentes en Paraísos Fiscales u Otras Jurisdicciones del Exterior.- Se establecerá por una sola vez la contribución solidaria del 1,8% del avalúo catastral del año 2016, sobre todos los bienes inmuebles existentes en el Ecuador; y, sobre el valor patrimonial proporcional de los derechos representativos de capital de sociedades residentes en el Ecuador, en la parte que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, pertenezca de manera directa a una sociedad residente en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición o no se conozca su residencia. La contribución será del 0.90% del avalúo catastral del año 2016, sobre la totalidad de bienes inmuebles existentes en el Ecuador; y, sobre el valor patrimonial proporcional de los derechos representativos de capital de sociedades residentes en el Ecuador en la parte que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, pertenezca de manera directa a una sociedad no residente en el Ecuador no contemplada en el inciso anterior. Esta contribución se pagará en tres cuotas mensuales, a partir de su publicación en el Registro Oficial, conforme al noveno dígito del RUC. Las sociedades extranjeras sin RUC deberán pagar la presente contribución hasta

el día 28 del mes correspondiente. La contribución prevista en este artículo podrá estar sujeta a facilidades de pago por un plazo de hasta seis meses contados a partir del primer mes de su obligación de pago, sin que se exija el pago de la cuota establecida en el artículo 152 del Código Tributario. Estarán exonerados del pago las sociedades domiciliadas en el exterior cuyo último nivel de propiedad corresponda a una persona natural que lo tenga incluido en su base imponible para la declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, establecido en la presente ley. Las sociedades residentes en el Ecuador cuyos titulares de derechos representativos de capital sean sociedades no residentes sujetos a esta contribución, serán sustitutos del contribuyente de conformidad con el Código Tributario.”

6.3. Consta en la sentencia los siguientes hechos probados: “8.2 (...) a.-Sobre la prueba del pago: De acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 163 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), no requieren ser probados. “Los hechos afirmados por una de las partes y admitidos por la parte contraria en la contestación a la demanda o de la reconvencción o de lo que se determinen en la audiencia preliminar o en la segunda fase de la audiencia única”. Así tenemos que la accionante en su demanda ha señalado que la sociedad BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A. (en adelante PRODUBANCO), en calidad de sustituto, declaró y pagó en los meses de junio, julio y agosto de 2016, la contribución solidaria del 1,8% sobre los derechos representativos de capital de sus accionistas extranjeros (USD 1.227.916,72), entre ellos las sociedades panameñas ADELMA INVESMENTE CORPORATION (en adelante ADELMA) y WEKASA CORPORATION (en adelante WEKASA), el valor de USD 140.603,97 correspondiente al 50% que como accionista de dichas compañías, debía satisfacer la señora Frida Klein; así también señala que la referida señora pagó el 27 de diciembre de 2018, acogiéndose a la Ley de Remisión, el valor de USD 179.924,84 en concepto de Contribución sobre el Patrimonio, valor determinado por la autoridad tributaria en la Liquidación de Pago No. 17201806500119399. Por su parte, la autoridad demandada, no ha negado, ni desconocido dichos pagos, por el contrario, los ha ratificado y reconocido, no solo en el acto impugnado en los literales gg) e ii), sino también en su contestación a la demanda, así como en la audiencia preliminar y en la audiencia de juicio de la presente



causa, como consta de los audios que en medio magnético reposan del expediente procesal a fojas 200 y 204 respectivamente. (...). Es así que de lo señalado y conforme lo manifestado por las partes, no existe duda sobre el pago efectuado, ni sobre los valores pagados por la señora Klein tanto en concepto de derechos representativos de capital (Produbanco en calidad de sustituto), ni el pago en concepto de contribución solidaria sobre el patrimonio efectuado directamente por la accionante, de allí que el primer presupuesto previsto para la configuración del pago indebido se tiene por cumplido (fojas 211). (...). b.1. (...) Por tanto, resulta evidente que, contrariamente a la intención del legislador, la hoy demandante pagó por una parte la contribución solidaria por derechos representativos de capital; y por otra, la contribución solidaria sobre el patrimonio, aun cuando la Ley expresamente le eximía del pago de la primera de las contribuciones referidas, siempre que el valor patrimonial proporcional (VPP) de tales derechos, se incluyan en la declaración que corresponde a la contribución solidaria sobre el patrimonio como lo hizo cuando efectuó el pago de la liquidación de pago antes referida. Pues indiscutiblemente la ley prevé el pago de una u otra contribución, pero no a las dos, cumplida la condición prevista en el penúltimo inciso del artículo 5 de la LOSCC, lo que en efecto ocurrió y que tampoco es asunto controvertido, pues no ha sido negado por la autoridad tributaria que en los USD 179.924,84 se incluyó el VVP de los derechos representativos de capital en la proporción que le correspondían a la actora". (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4. En virtud de que el vicio denunciado es la errónea interpretación del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016, es pertinente detallar lo que determina el Tribunal A quo al respecto; así tenemos que en el considerando b.1 luego de detallar el artículo señalado se establece que: "*(...) Si bien en forma clara, el penúltimo inciso del artículo 5 antes transcrito, establece la exoneración del pago de la "contribución sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital" cuando el propietario en último nivel accionarial sea una persona natural y siempre que dicha persona, hubiere incluido dentro de la base imponible de su "declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio", el VVP de sus derechos*

representativos en sociedades residentes en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición o no se conozca su residencia.

Siendo que en el presente caso, no es controvertido que las compañías ADELMA y WEKASA, sobre cuyos derechos representativos tiene propiedad la señora Frida Klein, son compañías residentes en Panamá, país que ha sido calificado en la legislación ecuatoriana como paraíso fiscal. Tal exoneración no solo que se encuentra prevista en la Ley sino que ha sido confirmada y regulada en el reglamento a la LOSCC, tal como consta del texto de sus artículos 14, 15 y 16 que se transcriben a continuación: (...) Es decir que, de manera concordante el reglamento de aplicación de la LOSCC ha ratificado que la condición determinante e incuestionable para que proceda la exoneración en el pago de la contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital, es que el beneficiario efectivo (persona natural) residente en Ecuador hubiere incluido tales derechos, en su declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, lo cual resulta lógico y coherente, pues lo que el legislador ha querido evitar, es en efecto, que un mismo sujeto pasivo pague dos veces contribuciones encaminadas al mismo propósito extrafiscal, que para el caso, es la reactivación económica de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016. Como se ha dejado anotado previamente, en la presente causa, no es asunto controvertido que la hoy actora, el 2 de febrero de 2018, pagó la contribución solidaria sobre el patrimonio y que lo hizo conminada por la autoridad tributaria a través del acto de determinación contenido en la Liquidación de pago No. 17201806500119399, aun cuando con anterioridad su sustituto, esto es, PRODUBANCO, sociedad que sin tener la calidad de contribuyente, por mandato legal estaba obligada al pago del tributo que en concepto de contribución sobre derechos representativos de capital le correspondía a la demandante, había satisfecho en forma oportuna dicho tributo, hecho que ha sido reconocido por la propia autoridad tributaria y que se desprende también, de la prueba actuada por la actora, consistente en los formularios de declaración del tributo (fs. 27 a 30); los registros contables de dicha entidad financiera, que reflejan los pagos realizados; y, las cuentas por cobrar a su accionista, la señora Frida Klein (fs. 32 a 37). Por tanto, resulta evidente que, contrariamente a la intención del legislador, la hoy



demandante pagó por una parte la contribución solidaria por derechos representativos de capital; y por otra, la contribución solidaria sobre el patrimonio, aun cuando la Ley expresamente le eximía del pago de la primera de las contribuciones referidas, siempre que el valor patrimonial proporcional (VPP) de tales derechos, se incluyan en la declaración que corresponde a la contribución solidaria sobre el patrimonio como lo hizo cuando efectuó el pago de la liquidación de pago antes referida. Pues indiscutiblemente la ley prevé el pago de una u otra contribución, pero no a las dos, cumplida la condición prevista en el penúltimo inciso del artículo 5 de la LOSCC, lo que en efecto ocurrió y que tampoco es asunto controvertido, pues no ha sido negado por la autoridad tributaria que en los USD 179.924,84 se incluyó el VPP de los derechos representativos de capital en la proporción que le correspondían a la actora”. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.5. De lo expuesto se observa claramente que el art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad, regula la exoneración de la contribución solidaria sobre Bienes Inmuebles y Derechos Representativos de Capital existentes en el Ecuador de Propiedad de Sociedades Residentes en Paraísos Fiscales u Otras Jurisdicciones del Exterior, estableciendo en el penúltimo inciso del artículo mencionado que estarán “exonerados del pago las sociedades domiciliadas en el exterior cuyo último nivel de propiedad corresponda a una persona natural que lo tenga incluido en su base imponible para la declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, establecido en la presente ley”; ante tal disposición el Tribunal de instancia determina que la exoneración únicamente procede “cuando el propietario en último nivel accionario sea una persona natural y siempre que dicha persona, hubiere incluido dentro de la base imponible de su *“declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio”*, el Valor Patrimonial Proporcional de sus derechos representativos en sociedades residentes en un paraíso fiscal”; interpretación que es correcta ya que la disposición en análisis dispone lo mencionado por el Tribunal de instancia.

6.6. Ahora bien, en virtud de que no existe controversia respecto a los pagos realizados por la parte actora señora Frida Klein y el realizado por el Banco de la Producción S.A., en calidad de sustituto; el Tribunal A quo para establecer si el pago es indebido, analiza si en el presente

caso se cumple con el requisito del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad, para que se configure la exoneración dispuesto en la mencionada disposición legal. Para ello hay que partir del hecho no controvertido que las compañías ADELMA INESMENTE CORPORATION (ADELMA) y WEKASA CORPORATION (WEKASA), sobre cuyos derechos representativos tiene propiedad la señora Frida Klein, son compañías residentes en Panamá, y que dichos derechos, fueron incluidos en la declaración correspondiente a la contribución solidaria sobre el patrimonio que presentó la actora y pagó el valor de USD\$ 179.924,84. Consta como hecho probado, que el BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A. (PRODUBANCO), en calidad de sustituto, declaró y pago en los meses de junio, julio y agosto de 2016, la contribución solidaria del 1,8% sobre los derechos representativos de capital de sus accionistas extranjeros (USD\$ 1.227.916,72), entre ellos las sociedades panameñas ADELMA y WEKASA, el valor de USD\$ 140.603,97 correspondiente al 50% que como accionista de dichas compañías, debía satisfacer la señora Frida Klein.

6.7. En virtud de lo señalado, los juzgadores de instancia determinaron que la señora Frida Klein, estaba exonerada del pago de la Contribución solidaria sobre derechos representativos de capital, de sus accionistas extranjeros; y al haber PRODUBANCO declarado y pagado respecto a las sociedades mencionadas; se configura el pago indebido ya que estaba exonerado de dicho pago conforme el art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016.

6.8. En este punto es necesario señalar que el recurso de casación presentado, no llega a establecer con claridad el alcance y sentido de la norma denunciada, sin embargo de lo cual, al haber escogido el vicio de errónea interpretación, es evidente, que se encuentra de acuerdo en que la norma acusada de vicio, es la norma que regula el asunto controvertido, pero a su criterio, en otro sentido que no ha sido expresado claramente. Por otro lado, y al haberse invocado el caso 5 del art. 268 del COGEP, esta Sala, respetuosa de la soberanía de los juzgadores en la valoración probatoria y de la técnica casacional para el análisis, no puede volver a valorar la prueba practicada y por tanto, verifica que bajo los hechos probados en instancia, que no pueden



ser alterados, se configura la errónea interpretación del art. 5 de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016, pues se ha concedido una exoneración a la Sra. Frida Klein, persona natural, cuando la norma claramente establece que la exoneración es para las sociedades domiciliadas en el exterior, que cumplan una única condición: *“cuyo último nivel de propiedad corresponda a una persona natural que lo tenga incluido en su base imponible para la declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio”*.

Así las cosas, y habiéndose verificado en los hechos probados que esta única condición fue cumplida y que ADELMA INVESTMENT CORPORATION (ADELMA) y WEKASA CORPORATION (WEKASA) son sociedades domiciliadas en el exterior, se verifica que, la exoneración del pago de la contribución solidaria está

prevista en la norma referida reprochada, para las sociedades domiciliadas en el exterior, que en el caso, pagaron la contribución a través de su SUSTITUTO, el Banco de la Producción; y no para una persona natural como en el caso de la Sra. Frida Klein, accionista de dichas empresas en el 50% (como obra del fallo recurrido y se afirmó en la audiencia de casación). Al no ser estas sociedades quienes interpusieron la acción judicial, ejerciendo su derecho para el efecto, no podía concederse el beneficio legal concedido a éstas, a uno de sus accionistas, pues éste no es su representante legal o al menos, no compareció en dicha calidad. Finalmente cabe señalar que el pago efectuado por la Sra. Frida Klein como persona natural, fue realizado para acogerse a la remisión tributaria, como consta en el fallo recurrido y por tanto, dicho pago debe someterse a las reglas especiales que regulaban a los pagos realizados para acogerse a al beneficio de la remisión.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Casar la sentencia de 23 de abril del 2021, a las 10h20, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2020-00014 y, rechazar la demanda presentada por la parte accionante, en los términos que han sido referidos dentro del análisis de esta Sala. Consecuentemente, se ratifica el acto administrativo impugnado.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas; no existe caución rendida.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El análisis en casación establece que se configura el vicio alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos probados se ha demostrado que la exoneración del pago de la contribución solidaria sobre derechos representativos de capital, es para las sociedades domiciliadas en el exterior y no para una persona natural.



– CONTABILIZACIÓN DE LOS 3 AÑOS DE CADUCIDAD –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00125
Pretensión de la causa	Se deje sin efecto Resolución No. 117012019RREC510993, de 19 de diciembre de 2019 emitida por Director Zonal 9 del SRI, que negó el reclamo administrativo contra de la Liquidación de Pago No. 17201906500855306 por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del 2014.
Fecha publicación sentencia	Quito, lunes 20 de noviembre del 2023, a las 15h44.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación del artículo 94.1 del Código Tributario.
Obiter Dicta / Resumen	Se determina que los juzgadores de instancia entendieron adecuadamente el alcance del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, considerando que los tres años establecidos por la norma se cuentan desde la presentación de la declaración Original.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Cuando el art. 94.1 del Código Tributario, se refiere a la “declaración” evidentemente se refiere a aquel acto del contribuyente que en cumplimiento de las normas legales es presentado ante la autoridad competente en la forma, el tiempo y los requisitos establecidos por la Ley. Si bien es cierto, dicha norma no hace una distinción, como señala la administración tributaria, -es decir, que no se refiere a la declaración original o a la declaración sustitutiva-; esto es lógico, pues no es necesario hacerlo; recordemos que las normas son generales, esto es, regulan la generalidad de los casos y no la excepcionalidad de ellos. Que las normas deben ser entendidas respetando los fines de las mismas y en concordancia con otras que delimitan su significado y campo de acción. Que los arts. 89 del Código Tributario, 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y 72 del Reglamento a la LRTI, son normas justamente regulan la forma y tiempo de presentar la declaración de impuesto a la renta, en cumplimiento estricto de lo señalado en el art. 89 del Código Tributario. Nótese que estas normas no son aplicables a las declaraciones sustitutivas, declaraciones que nada tienen que ver con la definición contenida en el art. 89 ya referido. Nótese también que, cuando las normas tributarias se refieren a la declaración sustitutiva, específicamente así lo establecen, por lo que su uso se encuentra claramente diferenciado.

Que los juzgadores de instancia entendieron adecuadamente el alcance del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, considerando que los tres años establecidos por la norma se cuentan desde la presentación de la declaración ORIGINAL

Conceptos abordados	Caducidad, exigibilidad, declaración tributaria.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2020-00125

Quito,
lunes 20 de noviembre del 2023,
las 15h44

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00125.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN SUPERMACONSVI S.A., presentó demanda en contra de la Resolución nro. 117012019RREC510993 de 19 de diciembre de 2019 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo de impugnación en contra de la Liquidación de Pago No. 17201906500855306 por diferencias del Impuesto a la Renta del 2014.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció en la audiencia preliminar el siguiente objeto de la controversia: “Establecer si es procedente la pretensión del actor de que se deje sin efecto la Resolución Nro. 117012019RREC510993 de 19 de diciembre de 2019 emitida por el director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo de impugnación en contra de la Liquidación de



Pago nro. 17201906500855306 por diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del 2014, considerando sus alegaciones de falta de valoración de los medios de prueba aportados, de falta de motivación al considerar que le correspondía efectuar una determinación directa; argumentos respecto de los cuales, el demandado ejerció su derecho de defensa y de contradicción”.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resuelve aceptar la demanda presentada por la empresa MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN SUPERMACONSVI S.A., y, en consecuencia, se declara la invalidez e ilegalidad de la Resolución No. 117012019RREC510993 de 29 de diciembre de 2019 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 28 de septiembre del 2021, a las 13h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; argumentando el caso 5 del art. 268 del “COGEP”.

1.4. Mediante auto de 24 de enero del 2023, las 10h04, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, conforme con el escrito de aclaración del recurso, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por el vicio de errónea interpretación del artículo 94.1 del Código Tributario.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00125, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de junio del 2023, las 9h53, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 17 de noviembre de 2023 a las 11h00.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta: Que esta causal parte de hechos probados o ciertos, puesto que esta causal no permite alegaciones respecto a las pruebas, ni su valoración. Que en los considerandos 6.2 y 6.7 de la sentencia recurrida, se establecen como hechos probados los siguientes: “**i)** Que el 20 de abril del 2015, el actor presentó la declaración original por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014; **ii)** Que el 20 de diciembre del 2016, el actor presentó la segunda declaración sustitutiva por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, **iii)** Que tanto el acto impugnado como su antecedente consideraron a la segunda declaración sustitutiva como válida **iv)** Que la comunicación de diferencias Nro. DZ9-GCEOCDC19-000000053-M le fue notificada al actor el 24 de abril del 2019; y, **v)** Que la Liquidación de Pago Nro. 17201906500855306 por Diferencias en el IR del año 2014 le fue notificada al actor el 24 de junio de 2019”. Que de la cita textual de la sentencia recurrida, se podrá inferir que la Sala de instancia interpreta erróneamente el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, al considerar que el plazo de caducidad de tres años previsto en dicha norma debería contabilizarse desde la fecha de la declaración original, sin considerar las declaraciones sustitutivas válidas que existieran, señalando así en el numeral 6.7, de la sentencia recurrida que al SRI “le correspondía aplicar el plazo de tres previsto en el artículo 94.1 del mentado Código, contabilizando desde la fecha de la declaración a la fecha de notificación de la determinación conforme lo manda expresamente el artículo 94.1 del Código Tributario, en armonía con los pronunciamientos de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia referidos (...) en virtud de lo cual, contabilizando desde la fecha de la declaración efectuada por la compañía (20 de abril del 2015) a la fecha de notificación de la determinación (24 de junio del 2019), ha transcurrido en exceso los tres años para auditar el IR del ejercicio fiscal 2014 por parte del SRI al haber ejercitado cuando caducó su facultad para determinar dicho tributo en cuanto a gastos...”. Que con ello, la Sala de instancia da una interpretación que evidentemente contraviene el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario,

puesto que la norma en cuestión establece que “Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1.- En tres años contados desde la fecha de la declaración...”, sin que pueda ser entendida como lo ha hecho el Tribunal, pues no existe distinción alguna al tipo de declaración (original o sustitutiva), por lo que debe entenderse que el plazo referido se contabiliza desde la fecha de la declaración válida, sea esta la original o la sustitutiva, pues es sobre la declaración válida que la Administración Tributaria está habilitada para ejercer su facultad determinadora; con ello queda claro que la sala de instancia le da a la norma un alcance que no tiene, estableciéndose así cual ha sido el error de interpretación del Tribunal A quo. Que interpretar la norma en cuestión en distinto sentido, restringiendo a que el plazo de caducidad de tres años debe contabilizarse únicamente desde la fecha de declaración original, como lo ha hecho el Tribunal A quo, habilitaría a que los sujetos pasivos presenten cuantas declaraciones sustitutivas consideren (dentro de los plazos legales) a la vez que reducirían el plazo de la Administración para poder verificar tales declaraciones, limitando el ejercicio de la facultad determinadora o incluso llegando a imposibilitarlo. Que se tiene como hecho probado que la empresa actora presentó su segunda declaración sustitutiva el 20 de diciembre de 2016, declaración sustitutiva que fue considerada como válida por la Administración Tributaria dentro de la determinación realizada, así también consta como hecho probado que la Administración notificó a la empresa actora con la Comunicación de Diferencias DZ9-GCEOCDC19-000000053-M el 24 de abril del 2019 y con la Liquidación de Pago Nro. 17201906500855306 por diferencias en el IR del año 2014, el 24 de junio del 2019. Que, dentro de la sentencia recurrida, consta como hecho probado que desde la declaración sustitutiva válida (20 de diciembre del 2016) hasta la fecha de la notificación con la comunicación de diferencias (24 de abril 2019), e incluso hasta la fecha de notificación con la Liquidación de pago (24 de junio de 2019) habría transcurrido menos de tres años. Que la Sala de instancia le da un alcance y sentido que la norma no tiene, lo cual lleva a la Sala A quo a considerar que



la Administración Tributaria ejerció su facultad determinadora fuera de los tres años previstos en el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, y en consecuencia, considerar que el acto impugnado es inválido y aceptar la demanda propuesta por la parte actora. Que de haberse tomado una decisión favorable para la Administración Tributaria, si se interpretaba correctamente el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, habría concluido que la Administración Tributaria ejerció su facultad determinadora dentro del plazo establecido en la ley, y en consecuencia, la facultad determinadora no habría caducado. Por las consideraciones expuestas, respecto a este cargo, solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. La compañía MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN SUPERMACONSVI S.A., en su contestación al recurso de casación señala que el Tribunal, de forma congruente y formal en su sentencia determinó que la facultad de determinación tributaria sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014 había caducado, en correcta aplicación del numeral primero del art. 94 del Código Tributario, mismo que establece que la facultad de determinación y revisión tributaria caduca en el plazo de tres años desde la fecha de declaración exigida por la ley. Que la compañía actora, presentó su declaración y determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014, el 20 de abril del 2015, y que de conformidad con el art. 94.1 del Código Tributario, el Servicio de Rentas Internas, tenía hasta el 20 de abril del 2018 para realizar la revisión y re determinación del Impuesto a la renta, sin embargo, los pedidos de información tributaria respecto a dicho impuesto y al ejercicio fiscal, recién el 24 de abril de 2019, notificó a la compañía con la Comunicación de Diferencias No. DZ9-GCEOCDC19-00000053-M, y el 24 de junio de 2019 notificó la Liquidación de Pago No. 17201906500855306 por diferencias en el IR del año 2014, en definitiva cuando la facultad determinadora del SRI había caducado. Que el SRI, intenta dolosamente confundir al Tribunal

de Casación indicando que la Sala de instancia interpretó mal el artículo 94.1, señalando el SRI que lo correcto era la aplicación del artículo 94.2 ibídem, argumentando para ello el artículo 61 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal. Que al respecto el SRI en su recurso de casación señala que la compañía MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN SUPERMACONSVI S.A., en su declaración, presentó facturas de una compañía fantasma denominada “CINTONAVE S.A.”; y, que conforme el art. 61 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal, el Servicio de Rentas Internas, tenía la facultad de determinación del Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal de la compañía, por 6 años. Que sin embargo sostiene que, la compañía CINTONAVE S.A., es declarada compañía fantasma mediante Resolución No. DZ8-CPNRASV16-0000028-M de fecha 23 de septiembre de 2016, es decir que se le declara compañía fantasma un año cinco meses posteriores a la Declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014 de la compañía SUPERMACONSVI S.A., que otra información que omite señalar el Servicio de Rentas Internas, es que en la sentencia se aplica la Ley Orgánica de Fomento y Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Equilibrio Fiscal en beneficio del administrado y como motivación de no imputación en contra de la compañía, sin embargo dicha norma fue publicada en el Registro Oficial y entro en vigencia el 21 de agosto de 2018, es decir tres años, cinco meses después de haberse realizado la declaración de Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal 2014, lo que evidentemente viola los Derechos Constitucionales a la seguridad jurídica y al principio de irretroactividad de la Ley. Por lo que ruega se tome en cuenta el art. 5 del Código Tributario aplicable a la fecha de emisión de la sentencia, norma jurídica de obligatorio cumplimiento. Por lo expuesto solicita se niegue el recurso interpuesto por improcedente.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de errónea interpretación del artículo 94.1 del Código

Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.



6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.2. Sobre la errónea interpretación Luis Armando Tolosa Villabona, manifiesta que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado la siguiente norma:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; (...).”

6.3. Respecto a la caducidad de la facultad determinadora constan como hechos no controvertidos y hechos probados: “6.7.- Ahora bien, considerando que, la actora judicializó

la Resolución nro. 117012019RREC510996 que declaró sin lugar el reclamo administrativo de impugnación contra la Liquidación de Pago nro. 17201906500855306 por diferencias en la declaración por IR del ejercicio fiscal 2014, atendiendo a los principios de legalidad y de seguridad jurídica consagrados en los artículos 272 y 82 de la Constitución de la República, en su orden, corresponde al juzgador efectuar el control de legalidad no solo del acto impugnado sino también de sus antecedentes, de acuerdo a la disposición clara, previa y pública prevista en el artículo 313 del COGEP, supliendo incluso las omisiones que en derecho hayan incurrido las partes procesales, conforme nos ha precisado la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en múltiples fallos concordantes y uniformes, por citar algunos, en los recursos nros. 138-2004, 120-2004 y 36-2001. (...). Considerando que, el SRI determinó únicamente gastos por IR del ejercicio fiscal 2014 de la empresa, conforme consta en la mentada Liquidación de Pago, corresponde analizar si fue ejercitada dentro del plazo legal en el ejercicio de dicha facultad del juzgador previamente analizada; para cuyo efecto nos referiremos a la figura jurídica de la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, que de ser el caso, puede ser declarada de oficio, conforme nos precisa el máximo órgano jurisdiccional tributario en varios fallos, por citar en los recursos nros. 7-2008 (...). De lo cual se desprende que, caduca la facultad determinadora de la administración tributaria en tres, seis o en un año, según el caso, (...). Siguiendo con el análisis, la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, resolvió casar los fallos del juez a quo, clarificando la aplicación del artículo 94.2 del COGEP interpretado por el legislador, en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, justamente al referirse a costos o gastos auditados por la administración tributaria, por citar, en la causa nro. 17510-2018-00460: (...). Siendo que, de la revisión del expediente administrativo remitido por la autoridad demandada se tiene que,



con fecha 20 de abril de 2015, el actor presentó la declaración original por IR del ejercicio fiscal 2014; el 12 de mayo de 2015 efectuó la primera declaración sustitutiva, y el 20 de diciembre de 2016 efectuó la segunda declaración sustitutiva; el 24 de abril de 2019, la administración tributaria notificó a la empresa con la Comunicación de Diferencias nro. DZ9-GCEOCDC19-000000053-M; el 24 de junio de 2019 notificó la Liquidación de Pago nro. 17201906500855306 por diferencias en el IR del año 2014, de cuya determinación se observa que, el SRI observó únicamente gastos por IR del ejercicio económico 2014 de la compañía dentro del proceso determinativo iniciado con la Comunicación de Diferencias y que culminó con la Liquidación de Pago, sin que se pueda evidenciar ocultamiento deliberado de rubros o tipo de renta para considerar el plazo de seis años previsto en el artículo 94.2 del Código Tributario de acuerdo con la norma interpretativa del legislador contenida en el artículo 61 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, considerando los pronunciamientos del máximo órgano jurisdiccional tributario y la doctrina previamente señalados, careciendo de sustento y justificación la aplicación de dicha norma (artículo 94.2) por parte del SRI al observarse cuestiones que atañen a gastos de la compañía con los proveedores CINTONAVE S.A. y HERRAQUIM S.A., le correspondía aplicar el plazo de tres previsto en el artículo 94.1 del mentado Código, contabilizando desde la fecha de la declaración a la fecha de notificación de la determinación conforme lo manda expresamente el artículo 94.1 del Código Tributario en armonía con los pronunciamientos de la actual Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia referidos, lo cual guarda concordancia con lo manifestado por el profesor Luis Toscano Soria: "... Los términos de caducidad establecidos en el artículo 94, son los siguientes: 3 años desde la fecha de la declaración....", y por la extinta Sala Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en el recurso nro. 67-2001: "De acuerdo con lo resuelto por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en sus resoluciones, especialmente en los Nros. 89-97 de II de noviembre de 1999, publicada en

el Registro Oficial No. 43 de 24 de marzo de 2000; 25-95 de diciembre de 1995, publicada en el Registro Oficial 888 de 22 de febrero de 1996; 20-97 de 23 de marzo de 1999, publicada en el Registro Oficial No. 183 de 25 de 1999, la fecha desde la que corre la caducidad es la señalada en el Art. 94 del Código Tributario, es decir tres años contados desde la respectiva declaración efectuada por el contribuyente hasta la fecha en que se le haya notificado legalmente con la orden de determinación tributaria"; en virtud de lo cual, contabilizando desde la fecha de la declaración efectuada por la compañía (20 de abril de 2015) a la fecha de notificación de la determinación (24 de junio de 2019), ha transcurrido en exceso los tres años para auditar el IR del ejercicio fiscal 2014 por parte del SRI al haber ejercitado cuando caducó su facultad para determinar dicho tributo en cuanto a gastos, precisando el profesor Juan Larrea Holguín que: "La caducidad, como institución jurídica, constituye uno de los mecanismos que permite materializar principios doctrinarios y derechos constitucionales de los administrados, como la seguridad jurídica, en tanto establece un límite temporal al ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria. Como tal, la caducidad constituye el efecto que tiene el transcurso del tiempo sobre la facultad de la Administración Tributaria para verificar el correcto establecimiento de la cuantía de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo, pues la falta de ejercicio de la misma dentro de los plazos previstos en la norma, elimina su posibilidad de posterior acción", lo cual debió ser analizado por el emisor de la Resolución impugnada en el ejercicio de su facultad prevista en el artículo 133 del Código Tributario, al resolver el reclamo administrativo de impugnación formulado por la empresa en contra de la Liquidación de Pago nro. 17201906500855306, lo cual incide no solo en la motivación que conlleva a todo acto administrativo por mandato del artículo 76.7.I) de la Constitución de la República, y ser una exigencia del artículo 81 del Código Tributario, al aplicarse una norma que no correspondía por parte de la administración tributaria que les torna nulos, sino también que su invalidez conforme lo determina el artículo 139.2 del Código Tributario, en consecuencia se torna legítima la



pretensión de la actora". (el subrayado es de esta sala de casación).

6.4. En el ámbito del derecho tributario, la caducidad tiene por finalidad constituirse en una forma de condenar la inactividad de la administración tributaria dentro de los plazos legales previstos para el efecto y, evitar que con posterioridad a los plazos establecidos en la ley, se produzcan actos administrativos que resulten nulos por la falta de capacidad para producir efectos, en razón de la pérdida, por el transcurso del tiempo, de la facultad administrativa para ejercer válidamente sus funciones. El doctor José Vicente Troya Jaramillo al referirse a la caducidad dice: *"... Para el orden tributario consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de obligaciones tributarias que ostenta la administración activa. Ocurre por el transcurso del tiempo. Dicho de otro modo, dentro de lo que en el derecho administrativo se considera la oportunidad, los actos administrativos de determinación de obligación tributaria deben emitirse tempestivamente.- Caduca la facultad de la administración para determinar las obligaciones tributarias;... La caducidad es institución de derecho público. Opera de oficio y debe ser reconocida y declarada a petición de parte o sin ella, por autoridades administrativas y jueces"*. (José Vicente Troya Jaramillo, "Manual de Derecho Tributario"; Corporación de Estudios y Publicaciones; Quito-2014; páginas 258 a 259).

6.5. El art. 94 del Código Tributario, a más de señalar con precisión la temporalidad en la que debe ejercer la facultad determinadora la autoridad pública, también se refiere a los supuestos desde los cuales debe contabilizarse dicho término.

En el caso puntual que se ha traído para nuestro análisis, se verifica que el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, establece que los tres años se contabilizan desde la declaración. Por otro lado, consta como hecho probado que en el presente caso no se evidencia ocultamiento deliberado de rubros o tipo de renta para considerar el plazo de seis años previsto en numeral 2 del código mencionado, por lo que, con esta afirmación, los juzgadores de instancia en su análisis descartan absolutamente la posibilidad de que la caducidad opere en 6 años en el caso puntual.

6.6. Cuando el art. 94.1 del Código Tributario,

se refiere a la "declaración" evidentemente se refiere a aquel acto del contribuyente que en cumplimiento de las normas legales es presentado ante la autoridad competente en la forma, el tiempo y los requisitos establecidos por la Ley. Si bien es cierto, dicha norma no hace una distinción, como señala la administración tributaria, -es decir, que no se refiere a la declaración original o a la declaración sustitutiva-; esto es lógico, pues no es necesario hacerlo; recordemos que las normas son generales, esto es, regulan la generalidad de los casos y no la excepcionalidad de ellos, las excepciones por lo general tienen normas puntuales que se refieren a ellas. Y, por otro lado, las normas deben ser entendidas respetando los fines de las mismas y en concordancia con otras que delimitan su significado y campo de acción. Así, para poder entender la relación entre la caducidad y la declaración tributaria es necesario entender algunos conceptos, por ejemplo, la exigibilidad de la obligación tributaria, para el caso de la declaración efectuada por el sujeto pasivo: Código Tributario "Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas: 1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva..."

Consecuentemente, la obligación tributaria es exigible, esto es, puede ser cobrada por la Administración Tributaria, desde el vencimiento del plazo fijado para presentar la declaración respectiva. Y, en concordancia el art. 55 ibídem, establece que el plazo para que prescriba la acción de cobro de una obligación tributaria es en 5 años desde que ésta es exigible o en 7 desde la fecha en que debió presentarse la correspondiente declaración, bajo ciertos supuestos.

Asimismo, el art. 88 del Código Tributario, señala, entre los sistemas de determinación: "Por declaración del sujeto pasivo" y ya de forma diáfana define este sistema de determinación en el art. 89 ibídem: "Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos



que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.

Como es fácil comprender, esta norma se refiere a una única “declaración” y complementa que, si sobre ésta existen errores, estos podrán ser corregidos dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, ¿de cuál declaración?, de la única declaración que se ha presentado una vez cumplido el hecho generador y bajo los parámetros de forma, tiempo y requisitos legales, llamémosla DECLARACIÓN ORIGINAL.

Ahora bien, y para ir finalizando esta visualización de la normativa ecuatoriana concordante, sobre la figura “declaración”, es necesario complementar con la segunda parte del numeral 1 del art. 94, que precisa: “...desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89”, de donde se infiere directamente al art. 89 del Código Tributario, para particularizar que el transcurso del tiempo será desde la declaración, (léase “determinación por el sujeto pasivo”), en los términos de dicho artículo, que como ya nos referimos anteriormente, define lo que es la declaración o determinación por el sujeto pasivo, llevándonos nuevamente y de forma certera, a concluir que la declaración así definida, es la declaración original, pues esta declaración se presenta de conformidad con el art. Art. 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el caso de Impuesto a la Renta, (caso que se analiza): “ Plazos para la declaración.- Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente, por los sujetos pasivos en los lugares y fechas

determinados por el reglamento...” y el art. 72 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: “Plazos para declarar y pagar.-La declaración anual del impuesto a la renta se presentará y se pagará el valor correspondiente en los siguientes plazos: 1. Para las sociedades, el plazo se inicia el 1 de febrero del año siguiente al que corresponda la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la sociedad... 2. Para las personas naturales y sucesiones indivisas, el plazo para la declaración se inicia el 1 de febrero del año inmediato siguiente al que corresponde la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del declarante, cédula de identidad o pasaporte, según el caso: ... Si el sujeto pasivo presentare su declaración luego de haber vencido el plazo mencionado anteriormente, a más del impuesto respectivo, deberá pagar los correspondientes intereses y multas que serán liquidados en la misma declaración...”.

Estas normas justamente regulan la forma y tiempo de presentar la declaración de impuesto a la renta, en cumplimiento estricto de lo señalado en el art. 89 del Código Tributario ya citado y analizado. Nótese que estas normas no son aplicables a las declaraciones sustitutivas, declaraciones que nada tienen que ver con la definición contenida en el art. 89 ya referido. Nótese también que, cuando las normas tributarias se refieren a la declaración sustitutiva, específicamente así lo establecen, por lo que su uso se encuentra claramente diferenciado.

Por lo tanto, esta Sala Especializada verifica que los juzgadores de instancia entendieron adecuadamente el alcance del numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, considerando que los tres años establecidos por la norma se cuentan desde la presentación de la declaración ORIGINAL.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:



7.2. No casar la sentencia de mayoría de 28 de septiembre del 2021, a las 13h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No.17510-2020-00125.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas; no existe caución rendida.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas. **7.6** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Resolución de fácil comprensión Es correcto el alcance del art. 94.1 del Código Tributario que el tribunal de instancia le ha dado, pues guarda relación con la declaración original, como se puede comprobar al hacer una interpretación sistémica de la misma.



– NOTIFICACIÓN ELECTRONICA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00168
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad de la Liquidación de pago No. 17202006500130702 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, por falta de motivación.
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 22 de noviembre del 2023, a las 13h32
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Errónea interpretación del artículo 107 del Código Tributario y en falta de aplicación del inciso primero del art. 5 de la Resolución NAC-DGERCGC09-00860.
Obiter Dicta / Resumen	Se determina que se configura la errónea interpretación del artículo denunciado al establecer que la notificación en el buzón del contribuyente no ha producido efecto y es ineficaz, afectando el derecho a la defensa del actor.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Es un hecho no controvertido que el contribuyente Eduardo Vela Yépez, el 6 de octubre del 2011, suscribió el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos con el SRI, acordando recibir notificaciones por este medio, constituyéndose en un mecanismo idóneo para el efecto.

Que para entender el uso de medios electrónicos y particularmente el alcance de una notificación de este tipo, hay que remitirse al art. 2 de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, por lo que no cabe duda de que, por principio, las notificaciones efectuadas por el SRI gozan de igual valor jurídico que los documentos escritos, siempre que se garantice la publicidad de las actuaciones de la administración tributaria y que permitan confirmar inequívocamente la recepción a través del buzón del contribuyente.

Que del Oficio No. DZ9-SZ00GEGC20-00000242 de 10 de diciembre de 2020 relativo a una certificación de información, emitida por el Secretario Zonal 9 del SRI, se desprende que el 24 de octubre de 2019, fue agregado por la notificadora del SRI, el oficio de comunicación de diferencias en la bandeja del contribuyente (hecho probado); lo que guarda consistencia con el art. 11 literal b) de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, en donde se explica puntualmente cual es el momento en el cual se recibe un mensaje de datos.

Por lo tanto, al existir hecho probado al respecto, se verifica que efectivamente la notificación fue realizada en la fecha que consta en la certificación de la secretaria referida.

Conceptos abordados	Notificación, recepción.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17510-2020-00168-COGE

Quito,
miércoles 22 de noviembre del 2023,
las 13h32

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2020-00168.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: “*VERIFICAR SI ES POSIBLE DECLARAR LA NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN DE PAGO NO. 17202006500130702 POR DIFERENCIAS EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO FISCAL 2016, QUE HA SIDO LEVANTADA POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS EN*

CONTRA DEL ACTOR, POR FALTA DE MOTIVACIÓN; O EN SU DEFECTO, VERIFICAR LA PERTINENCIA DE LA DETERMINACIÓN DE INGRESOS Y LA DEDUCCIÓN DE GASTOS PERSONALES”.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve aceptar la demanda interpuesta por el señor Eduardo Patricio Vela Yépez por sus propios derechos y declara la nulidad absoluta por falta de motivación y trasgresión a los derechos de defensa y debido proceso, de la Liquidación de pago No. 17202006500130702



por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, dejando sin efecto la obligación tributaria determinada.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra de la sentencia de 26 de julio del 2021, a las 15h02, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No.17510-2020-00168, argumentando el 5 del art. 268 del “COGEP”.

El señor Eduardo Patricio Vela Yépez, presentó demanda en contra de la Liquidación de pago No. 17202006500130702 por diferencias en la declaración de impuesto a la

renta del ejercicio fiscal 2016, dictada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

1.4. Mediante auto de 12 de diciembre del 2022, a las 11h16, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”; por el vicio de errónea interpretación del artículo 107 del Código Tributario y por falta de aplicación del inciso primero del art. 5 de la Resolución NAC-DGERC-GC09-00860.

2. COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua;

mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2020-00168, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de junio del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. VALIDEZ PROCESAL

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que

declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 21 de noviembre de 2023 a las 14h45.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso cita el considerando 7.1 de la sentencia y señala: Que el Tribunal de instancia consideró que el artículo 107 establece un orden de prelación, lo que evidencia un error en la interpretación en general de esta disposición normativa, ya que de su texto no se desprende que el legislador haya establecido un orden que deban seguir las Administraciones Tributarias al elegir la forma de notificación a utilizar. Que refiriéndose a la notificación electrónica regulada en el numeral 7 del art. 107 del Código Tributario, el Tribunal menciona que la notificación no sólo implica el mero acto de colocarla en la bandeja de un buzón electrónico, sino que la Administración debe tener la plena certeza de que el contribuyente ha descargado el documento notificado; así, considera que tratándose de nuevas formas que hacen uso de la tecnología, es posible identificar pistas informáticas con las cuales se puede conocer de manera certera su descarga. Que a esta forma de interpretación que el Tribunal A quo le da a la norma, y de la simple lectura de esta disposición normativa, de ninguna forma se entiende que en su contenido se sugiere que la validez o eficacia de una notificación electrónica dependa de la descarga del documento. Que la interpretación del Tribunal, no sólo no tiene relación alguna con el verdadero alcance de la norma sino que implica una grave afectación a la gestión de la autoridad tributaria, pues la eficacia de todos los actos resoluciones o requerimientos emitidos en el ejercicio de las facultades de las administraciones tributarias dependería de la voluntad de los contribuyentes de descargar un documento de su buzón; pues, para los juzgadores no es suficiente que se verifique que el documento se encuentra en la bandeja electrónica del contribuyente, sino que se debe confirmar su descarga. Que el Tribunal de instancia le ha dado a la norma un alcance y sentido diferente al establecido por el legislador, estableciendo condiciones para la eficacia de las notificaciones que la norma no prevé, ni expresa ni tácitamente. Que el art. 107 enumera diez formas de notificación sin singularizar cuál de éstas tiene preferencia sobre otras, como sugiere el Tribunal de instancia, y por lo tanto el verdadero sentido de la norma

es que las Administraciones Tributarias tienen la facultad de utilizar indistintamente cualquiera de las diez formas de notificación previstas. Que la interpretación del Tribunal A quo específicamente sobre la notificación electrónica analizada en la causa, se debe considerar lo que establece literalmente la norma respecto de esta forma de notificación. Que de lo dispuesto en el art. 107.7 se entiende que una notificación a través de sistemas electrónicos, como la de la especie, puede efectuarse siempre y cuando éstos permitan confirmar con certeza la recepción; en el caso concreto, así sucedió; es decir, se contó con la certificación de que el contribuyente señor Eduardo Vela Yépez, recibió en su buzón electrónico la comunicación de diferencias, lo que constituye un hecho probado. Que el Tribunal debió interpretarla según su tenor literal, así la norma permite la notificación electrónica siempre y cuando se pueda confirmar con certeza la recepción del documento notificado, lo que ha sucedido en el presente caso, ya que se confirmó que el oficio de comunicación de diferencias fue agregado a la bandeja del contribuyente; y en tal sentido, el Tribunal debió reconocer la eficacia de la notificación, cometiendo un error de interpretación al sugerir que se debía evidenciar la descarga del documento, cuando esto no establece la norma legal analizada. Que la trascendencia del vicio invocado radica en que esta forma de interpretar del Tribunal de instancia provoca que se deje sin eficacia el acto impugnado en la presente causa, con un razonamiento fuera del sentido y alcance de la norma aplicada; lo que adicionalmente genera una grave afectación a la gestión de las Administraciones Tributarias, haciendo que la eficacia de los actos administrativos dependa de la voluntad de los contribuyentes de descargarse o no el documento notificado. Sobre la falta de aplicación del inciso primero del art. 5 de la Resolución NAC-DGERCGC09-00860. Que este artículo establece que, la notificación de actuaciones administrativas realizadas a través del portal electrónico del SRI, se entenderá practicada con todos los efectos legales en el momento de su recepción en el buzón del contribuyente; y, el día y hora exactos en el que se produjo dicha recepción se verificará por medio



de las herramientas informáticas del SRI, a través del funcionario competente, quien sentará la constancia de notificación pertinente, como prueba de haberse esta realizado. Que, en la especie, el Tribunal ha señalado: “(...) además forma parte del proceso judicial de fojas 807 el oficio general No. DZ9-SZOOGE-GC20-00000242 de 10 de diciembre de 2020 relativo a una certificación de información, emitida por el Secretario Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. De esta documentación solo puede desprenderse, que el 24 de octubre de 2019, fue agregada por la notificadora del Servicio de Rentas Internas, bajo el título de “notificación”, el oficio de comunicación de diferencias en la bandeja del contribuyente. (...)”. Que los hechos acontecidos y señalados como probados, se subsumen a los presupuestos fácticos que establece el artículo analizado; pues, en el caso se ha corroborado que la comunicación de diferencias fue agregada al buzón del señor Eduardo Veía Yépez el 24 de octubre de 2019; en tal sentido, esta norma es aplicable al caso concreto. Que la falta de aplicación incide directamente en la decisión del fallo recurrido, pues el Tribunal no hubiese desconocido la notificación de la comunicación de diferencias y por tanto hubiese ratificado que la Administración respetó el derecho a la defensa del contribuyente y no habría decidido declarar la nulidad de la liquidación de pago, como en efecto lo hizo en el fallo recurrido. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. El actor en su contestación al recurso de casación señala que la notificación electrónica como mecanismo de notificación recién fue regulada en el Código Tributario en noviembre de 2021, a raíz de la publicación de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19 que introdujo en el Código Tributario el art. 114.1. Que la notificación al sujeto pasivo Patricio Vela fue realizada el 24 de octubre de 2019, de ahí que las aseveraciones de la procuradora fiscal de la supuesta forma correcta en la que se debería interpretar el numeral 7 del art. 107 del Código Tributario devienen en improcedentes. Que la notificación como tal, no solamente está regulada por el art. 107 del referido cuerpo legal, sino que todo el Capítulo V, del Título I del Libro II del Código Tributario regula a la notificación, por ello hay que tomar en

consideración los arts. 105, 108, 109 del mencionado código. Que las reglas de notificación toman aún más importancia cuando se trata de actos iniciales emitidos por la Administración Tributaria, es decir, que no provienen de procedimientos previos en los que tuvo participación el sujeto pasivo, y es por ello que la analogía presentada por la procuradora de la autoridad demandada no tiene sentido pues señala que las providencias notificadas por el Tribunal a las partes a sus correos electrónicos no tendrían validez si la parte notificada no abre el correo electrónico; que dicha analogía no tiene sentido pues en este caso no estamos hablando de una providencia emitida por la Administración Tributaria en un procedimiento ya iniciado, sino que estamos hablando de un acto emitido por la Administración Tributaria en un procedimiento en el que no participó ni tuvo conocimiento el sujeto pasivo, acto en el que además se establece o determina una obligación tributaria. Que el COGEP, también establece un orden o prelación en la manera en que deben ser citados los demandados, siendo que, al igual que en el Código Tributario, la notificación personal la primera que debe agotarse, y cuando esta no es posible, entonces sí proceden las otras formas de notificación, caso contrario quedaría al arbitrio del actor (o administración tributaria) la forma en la que se debe citar a los demandados o notificar a los sujetos pasivos, así por ejemplo, el actor en un juicio podría solicitar que en primer lugar se cite por la prensa al demandado, lo cual, procesalmente nos parecería una herejía procesal, pues exactamente eso pasa cuando la Administración Tributaria decide prescindir de la notificación personal, pese que tiene la información del domicilio conforme consta en el RUC, y pasa a notificar directamente a través del buzón del contribuyente, situación que, como en el presente caso se ve agravada cuando se trata del establecimiento de una obligación tributaria a través de un procedimiento de determinación del cual no se tenía conocimiento. Que respecto a la alegada falta de aplicación del inciso primero del art. 5 de la Resolución No. NAC-DGERCGC09-0860, solamente cabe decir que esta resolución es de imposible aplicación, pues la misma se encuentra derogada mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 733 del 14



de abril de 2016, cuya Disposición Derogatoria Única establece lo siguiente: “*Deróguese la Resolución No. NAC-DGERCGC09-00860, publicada en el Registro Oficial No. 108, de 14*

de enero de 2010 y sus reformas”. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación presentado por la Administración Tributaria.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en errónea interpretación del artículo 107 del Código Tributario y en falta

de aplicación del inciso primero del art. 5 de la Resolución NAC-DGERCGC09-00860, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “*Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*”.

6.1.1. El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Así, sobre esos hechos probados, esta Sala Especializada debe verificar que, se haya aplicado correctamente el derecho, en función de los yerros y vicios constantes en el recurso de casación admitido.

6.1.2. Sobre la errónea interpretación Luis Armando Tolosa Villabona, manifiesta que: “*Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.*” (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y

Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

6.1.3. Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: “*...el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica...*”. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

6.2. El recurrente manifiesta que se han violado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

“*Art. 107.- Formas de notificación.- Las notificaciones se practicarán:*

- 1. En persona;*
- 2. Por boleta;*
- 3. Por correo certificado o por servicios de mensajería;*
- 4. Por la prensa; o gaceta tributaria digital;*
- 5. Por oficio, en los casos permitidos por este Código;*
- 6. A través de la casilla judicial que se señale;*
- 7. Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción;*
- 8. Por constancia administrativa escrita de la*



notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria;

9. En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario.

Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada; y,

10. Por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico”.

Resolución NAC-DGERCGC09-00860

“Art. 5.- La notificación de actuaciones administrativas realizadas a través del portal electrónico del Servicio de Rentas Internas, se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento de su recepción en el buzón del contribuyente dentro del portal institucional de la página web del Servicio de Rentas Internas www.sri.gov.ec. El Servicio de Rentas Internas verificará por medio de sus herramientas informáticas el día y hora exactos en el que se produjo dicha recepción y sentará, a través del funcionario competente, la constancia de notificación pertinente, como prueba de haberse esta realizado. (...)”

6.3. Constan como hechos no controvertidos y probados a fojas 860 lo siguiente: “7.2. ANÁLISIS DE LA ALEGACIÓN SOBRE LA FALTA DE NOTIFICACIÓN DE LA COMUNICACIÓN DE DIFERENCIAS NO. DZ9-GSOOCD19-00000135-M Y FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DE DIFERENCIAS.- Corresponde que en primer término, el Tribunal analice la falta de notificación de la comunicación de diferencias, que dice el actor, le impidió su derecho a la defensa y debido proceso, en la determinación que le han efectuado, toda vez que, no ha sido notificado en debida forma con la comunicación de diferencias, pese a que el SRI tiene registrado en su RUC, la dirección en la

que desarrolla sus actividades económicas y de su domicilio tributario, pues, bajo la simple consideración de que se ha firmado un acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos el 06 de octubre de 2011, que constituye básicamente un contrato de adhesión para la utilización de servicios, la administración ha supuesto que la notificación realizada al buzón constituye una forma de notificación que puede surtir efectos respecto de los contribuyentes que se adhieren a los términos propuestos en dicho acuerdo. (...). En la etapa de juicio, el Servicio de Rentas Internas actuó como prueba a su favor, la comunicación de diferencias DZ9-GSOOCD19-00000135-M y su razón de notificación (CD #1, carpeta 1 de 1, págs. pdf 49 a 58), además forma parte del proceso judicial de fojas 807 el oficio general No. DZ9-SZOOGE20-00000242 de 10 de diciembre de 2020 relativo a una certificación de información, emitida por el Secretario Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. De esta documentación solo puede desprenderse, que el 24 de octubre de 2019, fue agregada por la notificadora del Servicio de Rentas Internas, bajo el título de “notificación”, el oficio de comunicación de diferencias en la bandeja del contribuyente, sin ninguna marca informática adicional, pues solo pueden verificarse las gestiones efectuadas por el Servicio de Rentas Internas. Contrario a ello, de los documentos adjuntos a la demanda, de fojas 74 a 78 obra la certificación de documentos materializados desde página web, que corresponden básicamente a la materialización del buzón del actor, en el que constan las “notificaciones” que dice haber realizado el Servicio de Rentas Internas y que el actor adjuntó para establecer la fecha de notificación de la liquidación de pago. Por cuanto este documento constituye parte del expediente judicial y por tanto refleja la verdad procesal de este juicio, en dicho documento este Tribunal puede observar que con respecto a la comunicación de diferencias DZ9-GSOOCD19-00000135-M, aquella consta como “fecha de notificación” el 24 de octubre de 2019; sin embargo, en la parte en la que se describe “fecha 1era descarga PDF” consta 30 de abril de 2020, lo que implica que solo a partir de dicha fecha el contribuyente ha podido conocer de este documento, al descargarlo y abrir su contenido”. (el subrayado es de esta Sala de casación).



6.4. En virtud de que el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art. 107 numeral 7 de Código Tributario, es pertinente detallar lo que señala el Tribunal de instancia al respecto, así tenemos a fojas 859 vuelta y 860 lo siguiente: *“7.2 (...) En este sentido, aún en el supuesto de que la notificación en el buzón del contribuyente estuviere acorde con lo establecido en el artículo 107 del Código Tributario referente a las formas de notificación (en el que claramente se establece un orden de prelación entre las formas de notificación), la administración tributaria no ha logrado establecer de forma cierta y plena, que la notificación ha sido efectivamente conocida por el actor, para dotarla de eficacia, pues la notificación no solo implica el mero acto de colocarla en la bandeja de un buzón electrónico, sino que la administración debe tener la plena certeza de que el contribuyente la ha descargado, verificando su apertura, pues de nada sirve argumentar que se ha colocado en el buzón, si la notificación no ha cumplido su cometido que es el de darse a conocer para producir los efectos correspondientes. (...) En este sentido, la administración no ha demostrado de forma plena, que el contribuyente ha tenido conocimiento de la comunicación de diferencias el 24 de octubre de 2019, a través de las confirmaciones de envío, recepción y lectura de las notificaciones electrónicas recibidas en su buzón, pues tratándose de nuevas formas que hacen uso de la tecnología, es posible identificar pistas informáticas con las cuales se puede conocer de manera certera su descarga, este tribunal establece que la notificación sin las marcas informáticas pertinentes que debieron ser puesta en conocimiento del Tribunal, para tener la efectiva seguridad y certeza de que el contribuyente fue notificado en la fecha que afirma la administración tributaria, solo nos lleva a concluir que la notificación efectuada el 24 de octubre de 2019 no ha producido efecto y es ineficaz, afectando el derecho a la defensa del actor, impidiéndole que pueda presentar las justificaciones y documentos necesarios para refutar las supuestas diferencias levantadas. (...)”*. (el subrayado es de esta Sala de casación).

6.5. Se deja constancia que en el fallo recurrido no se discute si existe o no prelación de los numerales del art. 107 acusado de vicio, tampoco en el recurso de casación presentado se

sostienen los vicios alegados, en aquello. Se observa que si bien se hace referencia a dicha afirmación, tanto en la sentencia recurrida como en el recurso presentado, ni el análisis del fallo, ni el contenido del recurso, se centran en aquello, por tal motivo, esta Sala analizará los vicios alegados al amparo de lo resuelto y acusado.

6.6 De la lectura de la interpretación que realiza el Tribunal de instancia respecto a la disposición del art. 107 del Código Tributario, vistos los hechos probados en instancia que han sido detallados, esta Sala Especializada determina que la misma es errónea, ya que la interpretación la sustenta en su lógica, mas no en normas jurídicas que permiten entender el alcance de una notificación por medios electrónicos, por tanto para el efecto, lo que debía hacer el tribunal A quo, es acudir a las normas que esclarecen aquello puntualmente, y que, son concordantes con el sentido que debió darse al numeral 7 del art. 107 del Código Tributario. Así tenemos que es un hecho no controvertido que el contribuyente señor Eduardo Patricio Vela Yépez, el 6 de octubre del 2011, suscribió el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos con el Servicio de Rentas Internas, acordando recibir notificaciones por este medio, constituyéndose en un mecanismo idóneo para el efecto.

6.7. Para entender el uso de medios electrónicos y particularmente el alcance de una notificación de este tipo, hay que remitirse a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, el cual señala en su art. 2 que: *“Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos.- Los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos. (...)”*; en ese sentido, no cabe duda de que, por principio, las notificaciones efectuadas por el SRI gozan de igual valor jurídico que los documentos escritos, siempre que se garantice la publicidad de las actuaciones de la administración tributaria y que permitan confirmar inequívocamente la recepción a través del buzón del contribuyente, que, es el medio electrónico habilitado por el Servicio de Rentas Internas para dar a conocer de manera desmaterializada las referidas actuaciones.

El art. 11 literal b) de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, determina: *“b) Momento de recepción del mensaje de datos.- Cuando el mensaje de*



datos ingrese al sistema de información o red electrónica señalado por el destinatario. (...)”; Nótese que el art. 107.7 del Código Tributario se refiere puntualmente a la RECEPCIÓN y no a la descarga como lo afirma el tribunal A quo, por lo que no puede extenderse el alcance de dicha norma, como lo han hecho los juzgadores de instancia.

Asimismo, el art. 11 literal b) citado precedentemente, regula expresamente cuándo ocurre esta RECEPCIÓN. Tomando el mismo ejemplo utilizado por la parte accionante dentro de la audiencia de casación, para sustentar su alegato, y, haciendo un símil, no podríamos señalar que habiéndose entregado personalmente al contribuyente un acto administrativo utilizando la notificación personal, y éste no ha leído dicho acto, entonces, éste no ha sido notificado; de la misma forma no podemos señalar que, entregado dicho acto en el buzón del contribuyente, a través de una notificación electrónica, éste no ha sido notificado, porque no se ha descargado el mensaje de datos, pues de ser así, no se efectivizaría ninguna notificación, quedando insubsistente la actividad de las administraciones tributarias y a expensas de la voluntad del contribuyente.

6.8. Del Oficio No. DZ9-SZOOGE-GC20-00000242 de 10 de diciembre de 2020 relativo a una certificación de información, emitida por el Secretario Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, se desprende que el 24 de octubre de 2019, en el fallo se establece que se evidencia que fue agregado por la notificadora del Servicio de Rentas Internas, el oficio de comunicación de diferencias en la bandeja del contribuyente (hecho probado); lo que guarda consistencia con el art. 11 literal b) citado precedentemente, en donde se explica puntualmente cual es el momento en el cual se recibe un mensaje de datos.

Por lo tanto, al existir hecho probado al respecto, se verifica que efectivamente la notificación fue realizada en la fecha que consta en la certificación de la secretaria referida.

Aceptado el vicio de errónea interpretación, no corresponde analizar el vicio de falta de aplicación, pues resulta inoficioso y, además dicho vicio se planteó con la misma finalidad, para señalar que la notificación sí se dio, situación que ha sido ya desentrañada.

6.9 En virtud de que en el presente caso la notificación fue efectuada a través de una forma

expresa y previamente consentida por el contribuyente, (“Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos”), que existe constancia de la notificación por medios electrónicos a través de la certificación de funcionaria autorizada y que, con la interpretación sistémica que debió realizar el Tribunal A quo se hubiere entendido el alcance de dicha norma reprochada, se verifica que prospera el vicio de errónea interpretación del art. 107 numeral 7 del Código Tributario, por lo que corresponde dictar sentencia de mérito de conformidad con el art. 273 del COGEP y la Resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia No. 07-2017:

Sentencia de Mérito: **A)** Es pertinente señalar que esta Sala Especializada de Casación, considera que los contribuyentes al aceptar las condiciones del acuerdo de responsabilidad y uso de medios tecnológicos, se obligan a la revisión constante del buzón del contribuyente, pues han consentido recibir cualquier notificación por ese medio, que como se señala, se encuentra dentro del portal web del SRI al cual se ingresa con su usuario y contraseña.

B) En el presente caso, puesto en conocimiento de esta Sala, se observa que el Tribunal de instancia no se pronunció sobre el fondo de la controversia, esto es, sobre la Liquidación de Pago No. 17202006500130702 por Diferencias en el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016, no abordó el objeto de la controversia fijado en la audiencia preliminar, ya que su análisis se circunscribió exclusivamente a la falta de notificación de la Comunicación de Diferencias, determinando que se ha transgredido el derecho a la defensa, por lo que se declaró la nulidad del acto administrativo impugnado.

Ahora bien, habiéndose establecido que existió la errónea interpretación del art. 107 numeral 7 del Código Tributario, correspondería que esta Sala pueda conocer el fondo del asunto, sin embargo, como el yerro propuesto se amparó en el caso 5, que permite a esta Sala verificar que se hubiere aplicado o entendido el derecho correctamente sobre los hechos probados constantes en el fallo recurrido y, no existen hechos probados sobre el fondo del litigio, por no haber sido analizados ni valorados en instancia, esta Sala está imposibilitada jurídicamente de entrar a dictar sentencia sobre hechos que ni siquiera fueron considerados por el tribunal A quo, pues de hacerlo, además de atentar contra la técnica casacional, se



ocasionaría que el pronunciamiento fuese absoluto, pues sobre él no podría ya presentarse recurso de casación alguno, y se atentaría contra el derecho a la defensa de las partes procesales.

Al no existir en el fallo de instancia los méritos de autos pertinentes para que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dicte el fallo correspondiente, lo que corresponde, es expedir sentencia de mérito sobre el único tema

que ha sido elevado ante esta Sala, esto es, la notificación por medios electrónicos, que es lo que se ha resuelto y, en función de la justificación emitida anteriormente, devolver el proceso al Tribunal, para que, considerando el único asunto que fue casado, esto es, que sí se produjo la notificación respectiva en el buzón del contribuyente, proceda a emitir la sentencia de fondo que corresponda, de forma que se garantice el derecho a la defensa y a la seguridad jurídica.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Se acepta el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia de 26 de julio del 2021, a las 15h02, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No.17510-2020-00168; por lo que se CASA la misma, y, se ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que la misma Sala o el mismo ponente se pronuncie respecto del fondo de la controversia, en virtud de que la actuación de la Administración Tributaria, en lo referente a la notificación de los actos administrativos impugnados, es conforme a derecho.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas; no existe caución rendida.

7.4. Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Se configura el vicio alegado de errónea interpretación del art. 107.7 del Código Tributario al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, vistos los hechos probados y la interpretación sistémica que debía hacerse en instancia para desentrañar el alcance de la norma acusada de vicio. Al no existir méritos de autos para dictar la sentencia de fondo respectiva, por no haber sido analizados otros hechos por los juzgadores de instancia, se dispone remitir el proceso al Tribunal A quo para que expida la sentencia de fondo que corresponda.



CONFLICTO DE COMPETENCIA





– ACUERDO DE PAGO –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2023-00003
Acción	Conflicto de competencia
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 22 de febrero del 2023, a las 12h47.
Obiter Dicta - Resumen	Conflicto de competencia por materia.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Que la compañía NESTLE ECUADOR a través de su procuradora judicial, presentó ante el Tribunal Contencioso Administrativo con sede en el cantón Quito, provincia de Pichincha; una demanda de ejecución de un Acuerdo de Pago contra del GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTÓN MONTECRISTI, por incumplimiento del mismo, en el cual el GAD MONTECRISTI se obligó a la restitución de los valores que NESTLE consignó para que se suspenda un proceso coactivo para el cobro de supuestos impuestos municipales, por el monto de \$282.068,65, en cuatro cuotas entre los meses de mayo y agosto de 2019, de conformidad con la cláusula décimo tercera del Acuerdo.

Se determina claramente que el "ACUERDO DE PAGO suscrito entre el Alcalde del GAD Municipal de Montecristi y el Segundo Suplente del Gerente General de NESTLE DEL ECUADOR S.A., no se dio por una obligación tributaria, sino por el error en el actuar administrativo, que nada tuvo que ver con impuestos municipales, como de manera expresa se establece en el mismo Acuerdo de Pago.

Que al existir un acuerdo de voluntades entre el ente Público (GAD de Montecristi) y la compañía (NESTLE DEL ECUADOR S.A.), para la devolución de valores consignados por la empresa ante actos administrativos irregulares de la autoridad municipal, se suscribe un Convenio o Acuerdo en uso de las facultades propias del Municipio, lo que sin duda constituye una actividad administrativa del GAD Municipal en el ejercicio de la gestión pública. Al ser una de las partes suscribientes, un ente público, y visto el asunto controvertido, que es la ejecución de un acuerdo de Pago, las controversias que se produjeren son de competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, al amparo de lo dispuesto en el art. 217 numeral 4 del COGEP; pues es el competente para conocer y resolver las demandas que se propusieren contra actos, contratos o hechos administrativos en materia no tributaria, expedidos o producidos por las instituciones del Estado que conforman el sector público y que afecten intereses o derechos subjetivos de personas naturales o jurídicas

Conceptos abordados	Acuerdo de pago, actividad administrativa, gestión pública, demanda de ejecución



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17751-2023-00003

Quito,
miércoles 22 de febrero del 2023,
las 12h47

COMPETENCIA E INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

El artículo 15 del Código Orgánico General de Procesos establece que: “Corresponde a las Salas Especializadas de la Corte Nacional y de las Cortes Provinciales de Justicia dirimir los conflictos de competencia que surjan entre las o los juzgadores, conforme con las reglas previstas en la ley”. En consecuencia, el presente conflicto de competencia que ha surgido entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo del Distrito Metropolitano de Quito, y, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito dentro de la causa No. 17510-2022-00488, le corresponde conocer a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la cual está integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez (Jueza ponente), José Dionicio Suing Nagua y Fernando Antonio Cohn Zurita, quien actúa en reemplazo del Dr. Gustavo Durango Vela en virtud del acta de sorteo de 31 de enero de 2023. . Mediante Resolución Nro. 0032021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal

de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 1781120140463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 0082021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635SG CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92PCNJ2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166UATH2021NB de 19 de febrero de 2021.



ANTECEDENTES

La abogada Andrea Moya Hidalgo, en calidad de procuradora judicial de la compañía NESTLE ECUADOR S.A., propone demanda de ejecución de la Transacción en contra del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Montecristi (GAD) ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en el cantón Quito, Provincia de Pichincha, integrado por los jueces Fredy Fernando Gordón Ormaza, Henry Paúl Aguayza Rubio y Ximena del Rocío Velasteguí Ayala (juicio No. 17811-2022-00006), jueces que en auto interlocutorio de 19 de junio del 2022, a las 08h47 (fs. 99), se inhiben de conocer la causa en razón de la materia y disponen se remita el proceso al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, a fin de que dé inicio al juzgamiento respectivo. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, integrado por los jueces Iván Cevallos Zambrano, Juan Francisco Martínez Castillo y Anita Izquierdo Tapia (juicio No. 17510-2022-00488), mediante auto interlocutorio de 17 de enero de 2023, a las 09h14 (fs. 35 a 39) resuelve inhibirse de conocer la demanda en esta causa, por considerar que es atribución del Tribunal Contencioso Administrativo conocer las controversias por violación de normas legales o derechos individuales siempre que tales actos o hechos no tuvieren carácter tributario, siendo ese el caso pues lo que se impugna es la ejecución de títulos contemplados en el numeral 6 del art. 363 del COGEP y, en el Acuerdo de Pago

suscrito entre las partes procesales no intervino autoridad jurisdiccional, por lo que debía demandarse de conformidad con lo establecido en la Resolución No. 06-2017 de 22 de febrero de 2017. Afirma que el 11 de agosto de 2020 ya se presentó ante la Unidad Judicial Civil Iñaquito la demanda solicitando el cumplimiento del Acuerdo de Pago y que dicho Acuerdo contempla en la cláusula séptima que las partes acuerdan renunciar a su domicilio y se someten a los jueces civiles de la ciudad de Quito con el procedimiento que corresponda. Finalmente afirma que el Convenio de Pago no es un acto determinativo de carácter tributario o se esté discutiendo una obligación tributaria, ni es consecuencia de una decisión de ese Tribunal Contencioso Tributario, sino que es un convenio voluntario entre las partes.

Que al haberse presentado la demanda ante el Contencioso Administrativo y previamente ante la Unidad Judicial Civil, se deben aplicar las reglas de prevención en la competencia y observar la voluntad de las partes. Que la presente causa no se enmarca en ninguno de los presupuestos previstos en los arts. 320, 321 y 322 del COGEP, para que la competencia le corresponde al Contencioso Tributario. Como consecuencia de la inhibición de estos tribunales, evidentemente se produce el conflicto de competencia negativo, derivando la dirimencia a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al tenor de lo señalado por el transcrito artículo 15 del Código Orgánico General de Procesos.

MOTIVACIÓN DE LA DECISIÓN

En el Título II, Capítulo Octavo de la Constitución de la República, se reconocen los denominados derechos de protección, dentro de los cuales, el artículo 75 ibídem establece el derecho de toda persona al acceso gratuito a la justicia, a la tutela efectiva y en ningún caso a quedar en indefensión; asimismo, por disposición del artículo 76 de la Carta Fundamental se establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones, se debe asegurar el debido proceso, a través de la observancia de las garantías básicas que desa-

rrollan y materializan este derecho, entre ellos el de ser juzgado por juez competente (literal k del artículo 76 ya referido).

También se halla el artículo 82, que establece el derecho a la seguridad jurídica con fundamento en el respeto a la Constitución “... y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”. Dentro de este marco constitucional, corresponde dilucidar a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, si la demanda de



ejecución propuesta en contra del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Montecristi, le corresponde conocerla, tramitarla y resolverla al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo del Distrito Metropolitano de Quito, o, al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito, pues se disputa si la pretensión del actor respecto a la ejecución del Convenio NESTLE y GAD se trata de un incidente relacionado con la materia tributaria o de una solicitud de ejecución de un título (convenio) que no es una sentencia, con el fin de determinar el procedimiento adecuado de prevención de la competencia, además, si la obligación que se pretende ejecutar tiene carácter tributario.

Dentro de la doctrina especializada Devis Echandía, en su obra *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* indica que: “*existe un conflicto de competencia cuando dos jueces o tribunales estiman, en desacuerdo, que a uno de ellos le compete el conocimiento de un asunto, o que a ninguno de ellos le corresponde. Por consiguiente, existirá competencia positiva, en el primer caso, y competencia negativa, en el segundo caso, ambos quieren conocer o no lo quiere ninguno. Naturalmente la ley contempla la posibilidad de que estos conflictos de competencia se sucedan, y a fin de darles solución crea normas especiales*”. (Devis Echandía, *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* página 146).

Es evidente que en el presente caso se discute una competencia negativa en razón de la materia, la que de conformidad al artículo 15 del COGEP debe ser resuelta por esta Sala Especializada, sin perder de vista el contenido del art. 156 del Código Orgánico de la Función Judicial que define a la competencia como la medida dentro de la cual la potestad jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados; es decir, únicamente se puede suscitar un desacuerdo respecto a la competencia de los juzgadores, cuando lo que se discuta sea cuestiones relacionadas a las personas, territorio, materia o grados. En el caso sub judice el conflicto que se genera entre los Tribunales señalados, es en razón de la materia.

El art. 217 define los deberes y atribuciones que corresponden a las juezas y jueces que integran las Salas de lo contencioso administrativo:

“ ... 4. Conocer y resolver las demandas que se propusieren contra actos, contratos o hechos administrativos en materia no tributaria, expedidos o producidos por las instituciones del Estado que conforman el sector público y que afecten intereses o derechos subjetivos de personas naturales o jurídicas; inclusive las resoluciones de la Contraloría General del Estado, así como de las demás instituciones de control que establezcan responsabilidades en gestión económica en las instituciones sometidas al control o juzgamiento de tales entidades de control. Igualmente conocerán de las impugnaciones a actos administrativos de los concesionarios de los servicios públicos y de todas las controversias relativas a los contratos suscritos por los particulares con las instituciones del Estado;...”.

El art. 326 del COGEP establece las acciones que se deben tramitar bajo el procedimiento contencioso administrativo: “1. La de plena jurisdicción o subjetiva que ampara un derecho subjetivo de la o del accionante, presuntamente negado, desconocido o no reconocido total o parcialmente por hechos o actos administrativos que produzcan efectos jurídicos directos. Procede también esta acción contra actos normativos que lesionen derechos subjetivos...”.-

Por su parte, el art. 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, señala los deberes y atribuciones que corresponden a las juezas y jueces que integran las Salas de lo contencioso tributario, así como también en los arts. 320, 321 y 322 del COGEP se establecen las acciones cuya competencia es de los Tribunales Contencioso Tributarios.-

El Art. 300 ibídem de manera general señala “Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos



una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.”

En virtud de lo dispuesto en el artículo descrito, se establece claramente que el objeto de la jurisdicción contencioso tributaria es tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los actos administrativos sujetos al derecho tributario, así como conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria; mientras que el objeto de la jurisdicción contencioso administrativa es tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho administrativo, así como conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico administrativa.

La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional con sustento en la Ley, que permite al Estado como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, multas e intereses conexos, por parte del sujeto pasivo -que está obligado a la prestación-, por mandato legal (art. 24 Código Tributario).

A su vez, la relación jurídico-administrativa puede definirse como la relación entre la administración y el administrado, regulada por el Derecho Administrativo, en la que al menos uno de los intervinientes es una Administración Pública, entendiéndose por administrado a cualquier persona o entidad que tiene relación directa con la Administración Pública en el marco de expedientes o actuaciones administrativas de cualquier clase en las que tiene interés. Una vez definidas las esferas competenciales en razón de la materia por parte de los Tribunales Distritales que disputan el conocimiento y decisión de la causa, es importante realizar las siguientes consideraciones:

A) Antecedentes: i) La compañía NESTLE ECUADOR a través de su procuradora judicial, presentó ante el Tribunal Contencioso Administrativo con sede en el cantón Quito, provincia de Pichincha; una demanda de ejecución de un Acuerdo de Pago contra del GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DEL CANTÓN MONTECRISTI, por incumplimiento del mismo, en el cual el GAD MONTECRISTI se obligó a la restitución de los valores que NESTLE consignó para que se suspenda un proceso coactivo para el cobro de supuestos impuestos municipales, por el monto de \$282.068,65, en cuatro

cuotas entre los meses de mayo y agosto de 2019, de conformidad con la cláusula décimo tercera del Acuerdo.

ii) De fojas 12 a 14 del expediente consta el “ACUERDO DE PAGO.” Referido, en el cual se relatan los antecedentes de mismo, que en resumen consisten en que el GAD en el mes de noviembre de 2018, emitió títulos de crédito por un supuesto impuesto al 1.5 por mil a los activos totales en los ejercicios 2015, 2016 y 2017, y a pesar de que NESTLE señaló no tener establecimiento en el cantón Montecristi, no se tomó en cuenta dicha observación y se procedió a emitir un auto de pago, dándose inicio a una coactiva. Para suspender el procedimiento coactivo, NESTLE consignó el valor de \$392.068,85. El 11 de diciembre de 2018 la Directora Financiera del referido GAD expidió una resolución a través de la cual dispuso anular los títulos de crédito emitidos. El 13 de diciembre de 2018 el Juez de Coactivas dispuso la nulidad de todo lo actuado en el proceso coactivo y ordenó la devolución de los valores consignados por NESTLE. El 23 de marzo de 2019 el GAD del cantón Montecristi en cumplimiento de aquello procedió a devolver el valor de \$110.000 y, justamente para obtener la devolución de los valores pendientes es que se suscribió el Acuerdo de Pago.

iii) Es necesario destacar que el Acuerdo de Pago establece puntualmente lo siguiente: “CLAUSULA SEGUNDA... A la presente fecha las partes declaran que: a) Nestlé no tiene establecimientos ni realiza actividades en el cantón Montecristi, por tanto la compañía no está obligada al pago del impuesto de patente ni del 1.5 por mil a los activos totales en dicho cantón”; b) El Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Montecristi, adeuda a Nestlé la cantidad de \$ 282.068,85...”;

“B) Del contenido del Acuerdo de Pago se vislumbra que el GAD cometió un error al emitir los títulos de créditos por “supuestos” impuestos, que al verificar posteriormente que no eran tales, dejó sin efecto tanto los títulos de crédito como el procedimiento coactivo; sin embargo al haberse generado una consignación de un dinero por las actuaciones administrativas erróneas del Municipio, para resolverlas se firmó e Acuerdo de Pago para la devolución de los valores consignados.-

C) El doctor Fernando Ortega Cárdenas en su obra Nociones de Derecho Administrativo



Ecuatoriano, al referirse al convenio administrativo señala lo siguiente: *“De otra parte, los convenios de la administración se caracterizan por: a. En lo formal, el convenio es un tipo de función de la actividad negocial, que se expresa en la manifestación y acuerdo de voluntades. b. Las relaciones jurídicas nacidas del convenio de la administración son de obligatorio cumplimiento para los intervinientes. Tiene plenos efectos jurídicos; por tanto, las obligaciones como las prestaciones deben ser cumplidas, incluso a través de mecanismos legales de coacción. c. El objeto de los convenios siempre debe establecerse por un acuerdo de voluntades; las cuales serán separables y autónomas pero que convergen en un único interés de orden general o público. d. El convenio de la administración requiere que, por lo menos, una de las partes pertenezca al sector público. Por tanto también todas las partes que actúan pueden ser miembros de la Administración. e. El convenio de la administración es un instrumento de gestión pública que permite la realización de los objetivos de las instituciones públicas en aras del bien general”* (Ortega Cárdenas Fernando; “Nociones de Derecho Administrativo Ecuatoriano”; Kinnor editores profesionales; Quito Ecuador 2020; página 115).

D) El Código Orgánico General de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización en su art. 60 literal n) dispone que le corresponde al Alcalde suscribir contratos, convenios e instrumentos que comprometan al gobierno autónomo descentralizado municipal, de acuerdo con la ley. Los convenios de crédito o aquellos que comprometan el patrimonio institucional requerirán autorización del Concejo, en los montos y casos previstos en las ordenanzas cantonales que se dicten en la materia.

Los arts. 89 y 12 del Código Orgánico Administrativo disponen: “Art. 89.- Actividad de las Administraciones Públicas. Las actuaciones administrativas son: 1. Acto administrativo 2. Acto de simple administración 3. Contrato administrativo 4. Hecho administrativo 5. Acto normativo de carácter administrativo. Art. 125.- Contrato administrativo. Es el acuerdo de voluntades productor de efectos jurídicos, entre dos o más sujetos de derecho, de los cuales uno ejerce una función administrativa”.

E) En virtud del análisis que antecede se determina claramente que el “ACUERDO DE PAGO suscrito entre el Alcalde del GAD Municipal de Montecristi y el Segundo Suplente del Gerente General de NESTLE DEL ECUADOR S.A...”, no se dio por una obligación tributaria, sino por el error en el actuar administrativo, que nada tuvo que ver con impuestos municipales, como de manera expresa se establece en el mismo Acuerdo de Pago.

F) Al existir un acuerdo de voluntades entre el ente Público (GAD de Montecristi) y la compañía (NESTLE DEL ECUADOR S.A.), para la devolución de valores consignados por la empresa ante actos administrativos irregulares de la autoridad municipal, se suscribe un Convenio o Acuerdo en uso de las facultades propias del Municipio, lo que sin duda constituye una actividad administrativa del GAD Municipal en el ejercicio de la gestión pública.

G) Al ser una de las partes suscribientes, un ente público, y visto el asunto controvertido, que es la ejecución de un acuerdo de Pago, las controversias que se produjeren son de competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, al amparo de lo dispuesto en el art. 217 numeral 4 del COGEP; pues es el competente para conocer y resolver las demandas que se propusieren contra actos, contratos o hechos administrativos en materia no tributaria, expedidos o producidos por las instituciones del Estado que conforman el sector público y que afecten intereses o derechos subjetivos de personas naturales o jurídicas.

H) Finalmente, es necesario recalcar que lo que se discute es la falta de cumplimiento por parte del GAD municipal de un convenio suscrito entre éste y NESTLE DEL ECUADOR S.A. para la devolución de valores CONSIGNADOS, siendo el convenio un acto netamente administrativo, que no reviste tinte tributario, pues no versa sobre ningún tipo de tributo. I) Por lo expuesto se verifica que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, se inhibió sin sustento adecuado para el conocimiento de la causa que le fuere remitida. En virtud de lo antedicho, esta Sala resuelve:



4. DECISIÓN

1. **DIRIMIR** la competencia a favor del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en el ciudad de Quito, provincia de Pichincha, integrado por los jueces Fredy Fernando Gordón Ormaza, Henry Paúl Aguayza Rubio y Ximena del Rocío Velasteguí Ayala (juicio No. 17811-2022-00006).
2. Se deberá aplicar la disposición transitoria primera de la Resolución del Consejo de la Judicatura No. 1922019 del 21 de noviembre de 2019 (Registro Oficial No. 100 del viernes 13 de diciembre de 2019), para cuyo efecto se considerará que el ponente asignado por sorteo es el juez Fredy Fernando Gordon Ormaza
3. Comuníquese de esta resolución a las autoridades judiciales en conflicto, y devuélvase el proceso a la Sala ya referida.
4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.



– LA TARIFA QUE SE COBRA POR CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA NO ES UN TRIBUTO –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2022-00009
Acción	Conflicto de competencia
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 22 de febrero del 2023, a las 12h49.
Obiter Dicta - Resumen	Conflicto de competencia por materia.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El Auto de Pago de fecha 2 de enero de 2018 (fojas 6), notificado el 4 de mayo de 2018, fue emitido dentro del proceso coactivo No. CNEL-GLR-2921-2017 mediante el cual la Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP, expidió el título de crédito No. CNELEP-GLR-TC-6858229 en contra el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial del Guayas, por concepto de pago “por concepto de consumo de energía eléctrica y otros rubros relacionados con la prestación del servicio y que corresponden a la emisión de 2015/2012/01 hasta 2017/10/18, (...)”.

En la Ley Orgánica del Servicio Público de Energía Eléctrica, al referirse al cobro por consumo del servicio de energía eléctrica se hace relación a una tarifa y, en su reglamento, en el art. 3 se señala que la tarifa eléctrica corresponde al valor que paga el consumidor o usuario final del servicio público de energía eléctrica, por el consumo de la energía y potencia eléctrica que requiere para satisfacer sus diferentes y variadas necesidades, según sus modalidades de consumo y nivel de tensión al que se brinda este servicio.

Que por su esencia, el consumo de energía eléctrica no es un tributo (impuesto, tasa, contribución de mejora), la tarifa que se cobra por dicho servicio se denomina precio público, el cual bajo ningún punto de vista es de naturaleza tributaria. Y así lo entendió correctamente la empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad CNEL-EP ; pues fundamentó sus actuaciones en el Código de Procedimiento Civil vigente a la época de los acontecimientos; y no se refirió a norma tributaria alguna, que regule el proceso coactivo tributario, pues la coactiva no es una institución exclusiva del Derecho Tributario, sino que es una institución que posibilita el cobro de valores debidos tanto en materia tributaria como en materias no tributarias. En consecuencia, por tratarse de un asunto que no corresponde a la materia tributaria, por no tratarse de tributos, la competencia para atender y resolver el asunto puesto en conocimiento de esta Sala, es del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo.

Conceptos abordados	Contrato, precio público, tarifa, tributo, energía eléctrica.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17751-2022-00009

Quito,
miércoles 22 de febrero del 2023,
las 12h49

1. COMPETENCIA E INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL.-

1.1. El artículo 15 del Código Orgánico General de Procesos establece que: “corresponde a las Salas Especializadas de la Corte Nacional y de las Cortes Provinciales de Justicia dirimir los conflictos de competencia que surjan entre las o los juzgadores, conforme con las reglas previstas en la ley”. En consecuencia, el presente conflicto de competencia que ha surgido entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas y el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, le corresponde conocer a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la cual está integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez (Jueza ponente), José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Mediante Resolución Nro. 0032021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 1781120140463, ratificando la continuación en el ejercicio de

funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 0082021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635SG CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92PCNJ2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166UATH2021NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en virtud del Acta de Sorteo de 31 de enero de 2023.



2. ANTECEDENTES

2.1. La Mgs. Susana González Rosado y el abogado Gustavo Vicente Taiano Cuesta, en calidad de representantes judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado (GAD) provincial del Guayas, proponen recurso de queja en el marco del Juicio coactivo No. CNEL-GLR-2921-2017, iniciado por la empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad CNEL-EP Unidad de Negocio Guayas Los Ríos (CNEL-EP), ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas, sin embargo, señalan mediante escrito de 11 de octubre 2022, que por un lapso calami del digitador al momento de ingresar la demanda, realizó el sorteo de ley derivando la competencia ante el Tribunal Distrital Contencioso Administrativo con sede en la ciudad de Guayaquil, integrado por los jueces Fabián Roberto Cueva Monteros (ponente), Ángel Herminio Ponce Sigchay y Mario Felipe Proaño Quevedo (Juicio No. 09802-2022-01351), los que en auto interlocutorio de 25 de octubre del 2022, a las 08h14 (fs. 28 a 29), con base en lo dispuesto en los arts. 219 numerales 1 y 2 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 217 del Código Tributario, se inhiben de conocer la causa en razón de la materia y disponen se remita el proceso al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, a fin de que dé inicio al juzgamiento respectivo.

2.2. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, integrado por los jueces Laura Genoveva Sabando Espinales (ponente), Emperatriz Fuentes Figueroa y Fernando Xavier Andrade Álvarez, (juicio No. 09501-2022-00497), mediante auto interlocutorio de 9 de noviembre del 2022, a las 09h51 (fs. 33 y 34) resuelve rechazar la competencia en el conocimiento de la causa, en concordancia con los arts. 219, 217 numerales 1 y 10 del COFJ y establecen que la presente causa no es materia tributaria y se inhibe del conocimiento de la presente controversia. Consecuentemente dispone elevar a esta Sala el proceso a fin de se dirima el conflicto de competencia negativa.

2.3. Como consecuencia de la inhibición de ambos tribunales, evidentemente se produce el conflicto de competencia negativo,

derivando la dirimencia a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al tenor de lo señalado por el transcrito artículo 15 del Código Orgánico General de Procesos.

2.4. Entre los argumentos de inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo del cantón Guayaquil, se señala que, tomando en cuenta que el acto administrativo impugnado es de naturaleza tributaria, el juez competente en razón de la materia para conocer la impugnación sobre dicho acto es el Tribunal de lo Contencioso Tributario, conforme lo dispuesto por los arts. 217 del Código Tributario y 219 del COFJ que señalan que es parte de la jurisdicción contencioso tributaria: *“conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, (...) por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”*, pues la controversia corresponde a un recurso de queja contenido en el art. 216 del Código Tributario. En consecuencia dicho Tribunal se inhibe de conocer la causa y remite lo actuado al referido Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, para que lo sigan sustanciando.

2.5. Por su parte, en el auto de inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas, se señala que la causa no corresponde a materia contenciosa tributaria, sino materia contenciosa administrativa pues, la demanda de recurso de queja presentada por la Mgs. Susana González en calidad de prefecta provincial del Guayas, lo propone en referencia al juicio coactivo No. CNEL-GLR-2921-2017 iniciado por la Empresa Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP-Unidad de Negocio Guayas Los Ríos. Se constata que el auto de pago del proceso coactivo sobre el que se propone el recurso de queja, corresponde al No. CNEL-GLR-COA-2921-2017, sobre el título de crédito No. CNELEP-GLR-TC-6858229 por concepto de *“consumo de energía eléctrica y otros rubros relacionados con la prestación del servicio y que corresponde a la emisión de 2015-12-01 hasta 2017-10-18”*, concepto que corresponde a valores



no pagados de tarifas eléctricas que se constituyen por las características del cobro de las planillas en un precio público, consecuentemente, el procedimiento coactivo para el cobro de las tarifas eléctricas le corresponde conocer a la jurisdicción contencioso administrativo, ya que el precio público no se configura como un tributo, conforme ha sido ya resuelto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la Resolución No. 0695-2015. En consecuencia, de conformidad con el art. 219 y 217 del COFJ, dicho Tribunal establece que el recurso

de queja en contra del proceso coactivo No. CNEL-GLR-2021-2017 y las excepciones planteadas sobre este proceso de ejecución no corresponden a materia tributaria, y resuelve rechazar la competencia en el conocimiento de la presente causa, por resultar manifiestamente incompetente en razón de la materia, por lo que se dispone que en aplicación del art. 14 del COGEP y 855 del Código de Procedimiento Civil, se eleve el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para que dirima la competencia negativa.

3. MOTIVACIÓN DE LA DECISIÓN

3.1. En el Título II, Capítulo Octavo de la Constitución de la República, se reconocen los denominados derechos de protección, dentro de los cuales, el artículo 75 ibídem establece el derecho de toda persona al acceso gratuito a la justicia, a la tutela efectiva y en ningún caso a quedar en indefensión; asimismo, por disposición del artículo 76 de la Carta Fundamental se establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones, se debe asegurar el debido proceso, a través de la observancia de las garantías básicas que desarrollan y materializan este derecho, entre ellos el de ser juzgado por juez competente (literal k del artículo 76 ya referido). También se halla el artículo 82, que establece el derecho a la seguridad jurídica con fundamento en el respeto a la Constitución “... y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

3.2. Dentro de este marco constitucional, corresponde dilucidar a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, si la demanda de recurso de queja propuesta por la Mgs. Susana González Rosado y el abogado Gustavo Vicente Taiano Cuesta en calidad de representantes judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial del Guayas en el marco del juicio coactivo No. CNEL-GLR-2921-2017 iniciado por la Empresa Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP-Unidad de Negocio Guayas Los Ríos, le corresponde conocerla, tramitarla y resolverla al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo del cantón Guayaquil o al Tribunal Distrital de lo

Contencioso Tributario de la ciudad de Guayaquil, pues se disputa si la presente controversia concierne a la materia tributaria por tratarse de un recurso de queja amparado en el art. 216 del Código Tributario o si corresponde a materia administrativa por haber derivado el juicio coactivo de un título de crédito por valores no pagados de tarifas eléctricas.

3.3. Dentro de la doctrina especializada Devís Echandía, en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil indica que: *“existe un conflicto de competencia cuando dos jueces o tribunales estiman, en desacuerdo, que a uno de ellos le compete el conocimiento de un asunto, o que a ninguno de ellos le corresponde. Por consiguiente, existirá competencia positiva, en el primer caso, y competencia negativa, en el segundo caso, ambos quieren conocer o no lo quiere ninguno. Naturalmente la ley contempla la posibilidad de que estos conflictos de competencia se sucedan, y a fin de darles solución crea normas especiales”*. (Devís Echandía, Nociones Generales de Derecho Procesal Civil página 146).

3.4. Es evidente que en el presente caso se discute una competencia negativa en razón de la materia entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, ambos con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, la que de conformidad al artículo 15 del COGEP debe ser resuelta por esta Sala Especializada de la Corte Nacional, sin perder de vista el contenido del Art. 156 del Código Orgánico de la Función Judicial que define a la competencia como la medida dentro de la cual la potestad



jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados; es decir, únicamente se puede suscitar un desacuerdo respecto a la competencia de los juzgadores, cuando lo que se discuta sea cuestiones relacionadas a las personas, territorio, materia o grados. En el caso sub judice el conflicto que se genera entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario, ambos del cantón Guayaquil, es en razón de la materia.

3.5. El art. 217 del Código Orgánico de la Función Judicial define los deberes y atribuciones que corresponde a las juezas y jueces que integren las Salas de lo contencioso administrativo: “1. Conocer y resolver las controversias que se suscitaren entre la administración pública y los particulares por violación de las normas legales o de derechos individuales, ya en actos normativos inferiores a la ley, ya en actos o hechos administrativos, siempre que tales actos o hechos no tuvieran carácter tributario; ...4. Conocer y resolver las demandas que se propusieren contra actos, contratos o hechos administrativos en materia no tributaria, expedidos o producidos por las instituciones del Estado que conforman el sector público y que afecten intereses o derechos subjetivos de personas naturales o jurídicas; inclusive las resoluciones de la Contraloría General del Estado, así como de las demás instituciones de control que establezcan responsabilidades en gestión económica en las instituciones sometidas al control o juzgamiento de tales entidades de control. Igualmente conocerán de las impugnaciones a actos administrativos de los concesionarios de los servicios públicos y de todas las controversias relativas a los contratos suscritos por los particulares con las instituciones del Estado; 5. Conocer de las acciones de prescripción de créditos fiscales no tributarios que propongan contra la administración nacional, regional, municipal o de las demás personas jurídicas que integran el sector público; ...; 10. Conocer los juicios de excepciones a la coactiva en materia no tributaria, y las impugnaciones al auto de calificación de posturas; así como también las acciones de nulidad del remate, los reclamos de terceros perjudicados y tercerías; 15. Los demás asuntos que establezca la ley”.

Además, el art. 326 del COGEP establece las acciones que se deben tramitar bajo el

procedimiento contencioso administrativo: “1. La de plena jurisdicción o subjetiva que ampara un derecho subjetivo de la o del accionante, presuntamente negado, desconocido o no reconocido total o parcialmente por hechos o actos administrativos que produzcan efectos jurídicos directos. Procede también esta acción contra actos normativos que lesionen derechos subjetivos. ... f) Las demás que señale la ley.” Por su parte, el art. 219 del Código Orgánico de la Función Judicial señala los deberes y atribuciones que corresponden a las juezas y jueces que integren las Salas de lo contencioso tributario: “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;... 7. Conocer de los recursos de queja que se propusieren contra las autoridades tributarias; 8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución; y, 10. Los demás asuntos que establezca la ley”.

3.6. Una vez definidas las esferas competenciales en razón de la materia por parte de los Tribunales Distritales que disputan el conocimiento y decisión de la causa, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, estima importante realizar las siguientes consideraciones:

i) Es pertinente señalar que el Auto de Pago de fecha 2 de enero de 2018 (fojas 6), notificado el 4 de mayo de 2018, fue emitido dentro del proceso coactivo No. CNEL-GLR-2921-2017 mediante el cual la Empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad, CNEL EP., expidió el título de crédito No. CNELEP-GLR-TC-6858229 en contra el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial del



Guayas, por concepto de pago *“por concepto de consumo de energía eléctrica y otros rubros relacionados con la prestación del servicio y que corresponden a la emisión de 2015/2012/01 hasta 2017/10/18, conforme se desprende de la documentación que se acompaña; y, siendo la deuda líquida, determinada y de plazo vencido, al tenor de lo dispuesto en los artículos 945, 948 y 951 del Código de Procedimiento Civil, (...)”*.

Se observa también que dicho Auto de pago se fundamenta no sólo en el Código de Procedimiento Civil sino también en la Disposición Segunda Transitoria del COGEP que a la letra señala: *“Los procedimientos coactivos y de expropiación seguirán sustanciándose de acuerdo con lo previsto en el Código de Procedimiento Civil y el Código Orgánico Tributario, según el caso, sin perjuicio del acatamiento de las normas del debido proceso previstas en la Constitución de la República”*. Finalmente, también se sustentan en la Disposición Reformatoria Décimo Novena del COGEP. - En atención a las normas utilizadas por la entidad acreedora, se comprueba que ésta conoce su ámbito de acción y ha hecho uso de la acción coactiva que le corresponde, la misma que no se relaciona con tributo alguno, sino con el consumo de energía eléctrica.

ii) Para que el consumo de energía eléctrica, concepto que está en discusión sea de naturaleza tributaria, debe constituir uno de los tributos contemplados en el art. 1 del Código Tributario, esto es: impuesto, tasa o contribución especial o de mejoras. El impuesto es un tributo exigido por el Estado en ejercicio de su poder de imperio. La tasa de conformidad a José Vicente Troya, en su obra Manual de Derecho Tributario, en su página 30, es una prestación unilateral y coactiva, es decir, que el Estado la exige en virtud de su poder de imperio, de tal manera que no es apropiado considerarla como una contraprestación, pues este término denotaría un carácter contractual que no le es aplicable. Y la contribución es un pago que se realiza para un fin y, se exige a quien se beneficia de la realización de una obra pública.

iii) En la Ley Orgánica del Servicio Público de Energía Eléctrica, al referirse al cobro por consumo del servicio de energía eléctrica se hace relación a una tarifa y, en su reglamento, en el art. 3 se señala que la tarifa eléctrica corresponde al valor que paga el consumidor

o usuario final del servicio público de energía eléctrica, por el consumo de la energía y potencia eléctrica que requiere para satisfacer sus diferentes y variadas necesidades, según sus modalidades de consumo y nivel de tensión al que se brinda este servicio.

iv) Por lo expuesto, se verifica que, por su esencia, el consumo de energía eléctrica no es un tributo (impuesto, tasa, contribución de mejora), la tarifa que se cobra por dicho servicio se denomina precio público, el cual bajo ningún punto de vista es de naturaleza tributaria. Y así lo entendió correctamente la empresa Eléctrica Pública Estratégica Corporación Nacional de Electricidad CNEL-EP; pues fundamentó sus actuaciones en el Código de Procedimiento Civil vigente a la época de los acontecimientos; y no se refirió a norma tributaria alguna, que regule el proceso coactivo tributario, pues la coactiva no es una institución exclusiva del Derecho Tributario, sino que es una institución que posibilita el cobro de valores debidos tanto en materia tributaria como en materias no tributarias.

v) Álvaro Mejía en su obra Diccionario Derecho Tributario, página 295 al referirse al precio público cita a Jorge Carrión Benítez que señala que *“en el precio público se manifiesta el elemento de voluntariedad por parte del particular, no pudiendo el Estado obligarlo a demandar el servicio, a diferencia de lo que ocurre en las tasas que llevan implícita la coerción, pues el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, quien no puede rehusarse a su pago aun cuando no haga uso de aquél, de allí que la causa jurídica específica y primordial del servicio público prestado que se financia con un precio público, es un fin de lucro, mientras que la causa de las tasas es la satisfacción de interés público y lo obtenido sirve como medio para lograr tal fin”*.

vi) El hecho de que el Gobierno Autónomo Descentralizado (GAD) provincial del Guayas, presente un Recurso de Queja establecido en el art. 216 del Código Tributario, no significa per se, que se trate de un asunto tributario, pues para que ello ocurra, debe tener relación con el hecho generador, la cuantía del tributo, el sujeto pasivo de la obligación y su base imponible; o, con la relación jurídica tributaria. No puede pretender catalogarse un asunto como tributario, sólo porque alguna de las partes utiliza las normas que no corresponden al caso, es necesario revisar la problemática contenida



en cada demanda para conocer su verdadera esencia y de ser el caso utilizar los remedios procesales.

En consecuencia, por tratarse de un asunto que no corresponde a la materia tributaria, por

no tratarse de tributos, la competencia para atender y resolver el asunto puesto en conocimiento de esta Sala, es del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo. En virtud de lo antedicho, esta Sala resuelve:

4. DECISIÓN

DIRIMIR la competencia a favor del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en la ciudad de Guayaquil, integrado por los jueces Fabián Roberto Cueva Monteros (ponente), Ángel Herminio Ponce Sigchay y Mario Felipe Proaño Quevedo (Juicio No. 09802-2022-01351). Se deberá aplicar la disposición transitoria primera de la Resolución del Consejo de la Judicatura No. 192-2019 del 21 de noviembre de 2019 (Registro Oficial No. 100 del viernes 13 de diciembre de 2019), para cuyo efecto se considerará que el ponente asignado por sorteo es el juez Fabián Roberto Cueva Monteros. Comuníquese de esta resolución a las autoridades judiciales en conflicto, y devuélvase el proceso al tribunal referido.

Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH 2022-OQ, de 28 de julio de 2022.



– DOMICILIO EXTRANJEROS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2023-00001G
Acción	Conflicto de competencia
Fecha publicación sentencia	Quito, miércoles 22 de febrero del 2023, A las 13h35.
Obiter Dicta - Resumen	Conflicto de competencia en razón de territorio.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Que en virtud del art. 318.3 del COGEP, se establece que debe existir claridad y objetividad en los siguientes hechos para poder fijar el domicilio de los extranjeros. i) Debe percibir el extranjero cualquier clase de remuneración en el Ecuador; ii) Dicha remuneración puede ser a cualquier título (con o sin relación de dependencia; contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país). Estos elementos son concurrentes y deben ser identificados como para poder concluir que el domicilio del extranjero es el lugar donde aparezca éste ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones.

Del proceso en examen, los juzgadores del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se han inhibido principalmente porque CONECEL tiene obligaciones contractuales con la compañía española IDT SPAIN S.L. y, por tanto, identifican esas obligaciones con el domicilio de CONECEL en Guayaquil. El hecho de que existan obligaciones contractuales, sin más, no determina que la empresa extranjera esté ejerciendo funciones dentro del territorio ecuatoriano; por otro lado, los argumentos contenidos en la inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, se refieren a que en la demanda se observa que el único país donde se podían prestar los servicios, por la esencia de los mismos, es desde la residencia fiscal de la empresa extranjera, esto es, territorio español, con esto quedaría ya fuera del análisis el elemento lugar, esto es, que la empresa extranjera se encuentre ejerciendo funciones dentro del territorio ecuatoriano, por lo que no cabe considerarlo para efectos de fijación de domicilio.-

Vista esta realidad, al no haberse podido determinar que la empresa extranjera ejerza sus funciones en territorio ecuatoriano ni que reciba remuneración en él, cabe aplicar lo señalado en la parte final del numeral 3 del art. 318 del COGEP, esto es: "...y si no es posible precisar de este modo el domicilio, se entenderá como tal a la capital de la República"; consecuentemente, en este caso, se verifica que el domicilio de la empresa extranjera en atención al análisis realizado, es la ciudad de Quito.

Conceptos abordados	Domicilio, empresa extranjera, inhibición, funciones, territorio ecuatoriano.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Jueza Ponente: Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez

Causa No.
17751-2023-00001G

Quito,
miércoles 22 de febrero del 2023,
las 13h35

1. COMPETENCIA E INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL.-

1.1 El artículo 15 del Código Orgánico General de Procesos establece que: *“corresponde a las Salas Especializadas de la Corte Nacional y de las Cortes Provinciales de Justicia dirimir los conflictos de competencia que surjan entre las o los juzgadores, conforme con las reglas previstas en la ley”*. En consecuencia, el presente conflicto de competencia que ha surgido entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas y el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, le corresponde conocer a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, la cual está integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez (Jueza ponente), José Dionicio Suing Nagua y Fernando Antonio Cohn Zurita, quien actúa en reemplazo del Dr. Gustavo Durango Vela en virtud del acta de sorteo de 31 de enero de 2023. Mediante Resolución Nro. 0032021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 1781120140463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones

de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 0082021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635SG CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92PCNJ2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166UATH2021NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. Gustavo Durango Vela, en virtud del Acta de Sorteo de 31 de enero de 2023.



2. ANTECEDENTES

2.1. La señora María José Gallardo, en calidad de procuradora judicial de la compañía extranjera IDT SPAIN S.L., debidamente representada por su apoderada especial la compañía CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, quien actúa a través de su apoderado especial, presenta demanda de impugnación contra la Resolución No.NAC-RRRRVC22-00000167 de 26 de abril de 2022 suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, integrado por los jueces Daniel Friedman Mateluna, Carla Cruz Aguirre y Juan Carlos Recalde Real (juicio No. 17510-2022-00295), los que en auto interlocutorio de 31 de agosto de 2022, a las 13h25 (fs. 595-596), con base en lo dispuesto en el art. 129 numeral 9 inciso segundo del Código Orgánico de la Función Judicial, se inhiben de conocer la causa en razón del territorio y disponen se remita el proceso al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, a fin de que dé inicio al juzgamiento respectivo.

2.2. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, integrado por los jueces Carlos René Ferrín de la Torre, Andrés Floresmilto Piedra Pinto y José Luis Loor Vivas, mediante auto interlocutorio de 19 de diciembre de 2022 a las 14h33 (fs. 606-607) resuelve rechazar la competencia en el conocimiento de la causa, y se inhiben del conocimiento de la presente controversia. Consecuentemente dispone elevar a esta Sala el proceso a fin de que se dirima el conflicto de competencia negativa.

2.3. Entre los argumentos de inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se establece que *“...Ahora en la especie, conforme consta del texto de la demanda, el domicilio de la compañía CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, apoderada especial de la compañía extranjera accionante, es la ciudad de Guayaquil, circunstancia que se ratifica con los documentos habilitantes de la procuraduría judicial...De forma adicional es necesario señalar, que el numeral 3 del artículo 318 del Código Orgánico General de Procesos,*

establece: “Domicilio de la o del actor.- Las controversias que se tramiten en procesos contenciosos tributarios tendrán las siguientes reglas de domicilio:... 3. El domicilio de los extranjeros que perciban cualquier clase de remuneración, principal o adicional en el Ecuador a cualquier título con o sin relación de dependencia o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país, será el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones y si no es posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal a la capital de la República”. (El resaltado fuera de texto). *Se debe tener en cuenta además que, el artículo 302 ibídem, ordena: “Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia.”* Tomando en consideración que, según lo establece en la demanda, el CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL, tiene obligaciones contractuales para con la compañía española IDT SPAIN S.L., las cuales son identificadas con el domicilio de la sociedad ecuatoriana en la ciudad de Guayaquil, evidenciado está además en el acto impugnado, se configura el presupuesto establecido por el numeral 3 del artículo 318 del Código Orgánico General de Procesos...”

2.4. Por su parte, en el auto de inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Guayaquil, provincia del Guayas, considerando el art. 318.3 del COGEP: *“... En el caso que nos ocupa, y conforme consta en el expediente judicial, la compañía IDT SPAIN SL., es una compañía extranjera con domicilio fiscal en España, que presta servicios a ...CONECEL, según se aprecia del ANEXO “C”...AL CONTRATO INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, celebrado entre IDT DOMESTIC TELECOM INC., y varias sociedades entre las que se incluye al CONSORCIO...CONECEL, cuyos derechos y obligaciones han sido cedidos por el “PORTADOR”*



IDT DOMESTIC TELECOM, INC., a la compañía IDT SPAIN LS., y en virtud de lo cual, esta última compañía presta los servicios de “tráfico de voz de larga distancia internacional”, a la compañía CONECEL, por los cuales le cobra una tarifa, servicios que son prestados desde España, conforme lo sostiene el perito Ing. Diego Pérez Barriga, presentado por la compañía actora como parte de su acervo probatorio en esta causa..., particular que también se observa del contenido del escrito de demanda (pág. 19), al mencionarse que ...el único país de donde podía prestar estos servicios es desde su residencia fiscal, esto es, desde el territorio español, por lo que tenía la obligación de brindar el servicio de interconexión a CONECEL

Ecuador y por lo tanto las partes se deben remitir al “Acuerdo Internacional de Telecomunicaciones” y demás anexos en donde se encuentra estipulado la naturaleza de los servicios, la forma de brindarlos y las tarifas a cobrar...”. CUARTO. - De lo expuesto anteriormente se puede colegir, que para efectos de esta acción no se puede determinar el domicilio de la compañía accionante... por “el lugar donde aparezca ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones”, dado que esta compañía no ejerce ninguna función en el Ecuador por las cuales reciba una remuneración...razón por la cual al no ser posible precisar de este modo su domicilio, se debe tener como tal a la capital de la república...”.

3. MOTIVACIÓN DE LA DECISIÓN

3.1. En el Título II, Capítulo Octavo de la Constitución de la República, se reconocen los denominados derechos de protección, dentro de los cuales, el artículo 75 ibídem establece el derecho de toda persona al acceso gratuito a la justicia, a la tutela efectiva y en ningún caso a quedar en indefensión; asimismo, por disposición del artículo 76 de la Carta Fundamental se establece que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones, se debe asegurar el debido proceso, a través de la observancia de las garantías básicas que desarrollan y materializan este derecho, entre ellos el de ser juzgado por juez competente (literal k del artículo 76 ya referido).

También se halla el artículo 82, que establece el derecho a la seguridad jurídica con fundamento en el respeto a la Constitución “... y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

3.2. Dentro de este marco constitucional, corresponde dilucidar a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, si la acción de impugnación propuesta, le corresponde conocerla, tramitarla y resolverla al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito o al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, pues se disputa en virtud del art. 318.3 del COGEP donde es en este caso el domicilio de un extranjero (parte actora) para fines de fijar la competencia.

3.3. Dentro de la doctrina especializada Devis Echandía, en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil indica que: “existe un conflicto de competencia cuando dos jueces o tribunales estiman, en desacuerdo, que a uno de ellos le compete el conocimiento de un asunto, o que a ninguno de ellos le corresponde. Por consiguiente, existirá competencia positiva, en el primer caso, y competencia negativa, en el segundo caso, ambos quieren conocer o no lo quiere ninguno. Naturalmente la ley contempla la posibilidad de que estos conflictos de competencia se sucedan, y a fin de darles solución crea normas especiales”. (Devis Echandía, Nociones Generales de Derecho Procesal Civil página 146).

3.4. Es evidente que en el presente caso se discute una competencia negativa en razón del territorio entre los tribunales ya referidos, la que de conformidad al artículo 15 del COGEP debe ser resuelta por esta Sala Especializada de la Corte Nacional, sin perder de vista el contenido del art. 156 del Código Orgánico de la Función Judicial que define a la competencia como la medida dentro de la cual la potestad jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados; es decir, únicamente se puede suscitar un desacuerdo respecto a la competencia de los juzgadores, cuando lo que se discuta sea cuestiones relacionadas a las personas, territorio, materia o grados.



En el caso sub judice el conflicto que se genera entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Contencioso Tributario del cantón Guayaquil, es en razón de la materia.

3.5. En este caso hay acuerdo en que se trata de un asunto en materia tributaria, por eso el conflicto se da en razón del domicilio y, para ello es preciso acudir primero a la regla general, según lo previsto en el art. 9 del Código Orgánico General de Procesos, que establece que será competente, en razón del territorio y conforme con la especialización respectiva, la o el juzgador del lugar donde tenga su domicilio la persona demandada. Por excepción, de conformidad con lo dispuesto en el último inciso del art. 10 ibídem, cuando se trate de demandas en contra del Estado, la competencia se radicará en el domicilio de la o del actor. – En el caso de los procedimientos contencioso tributarios y contencioso administrativos, el artículo 299 del Código Orgánico General de Procesos, establece que: “En las controversias en las que el Estado o las instituciones que comprenden el sector público determinadas en la Constitución, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o del actor. Si es actor, la competencia se fijará en el lugar del domicilio del demandado”. En observancia a dicha disposición legal, cuando el Estado sea el demandado es el domicilio del actor el que define la competencia de los Tribunales, al respecto de lo cual el art. 61 del Código Tributario señala: “Domicilio de las personas jurídicas.- Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas: 1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.”, siendo esta la norma general; sin embargo en el caso puntual se trata de una persona jurídica extranjera y el art. 318.3 del COGEP regula esta situación particular en el art. 318 numeral 3 del COGEP que se encuentra en la Sección II denominada “Procedimiento Contencioso Tributario”, norma sobre la cual radica la controversia entre los dos tribunales, y que, en su tenor literal establece: “Domicilio de la o del actor. Las controversias que se tramiten en procesos contenciosos tributarios tendrán las siguientes reglas de domicilio: 3. El domicilio

de los extranjeros que perciban cualquier clase de remuneración, principal o adicional en el Ecuador a cualquier título con o sin relación de dependencia o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país, será el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones y si no es posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal a la capital de la República”.-

Visto el contenido de dicha norma, se establece que debe existir claridad y objetividad en los siguientes hechos para poder fijar el domicilio de los extranjeros. i) Debe percibir el extranjero cualquier clase de remuneración en el Ecuador; ii) Dicha remuneración puede ser a cualquier título (con o sin relación de dependencia; contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país). Estos elementos son concurrentes y deben ser identificados como para poder concluir que el domicilio del extranjero es el lugar donde aparezca éste ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones.

Del proceso en examen, los juzgadores del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se han inhibido principalmente porque CONECEL tiene obligaciones contractuales con la compañía española IDT SPAIN S.L. y, por tanto, identifican esas obligaciones con el domicilio de CONECEL en Guayaquil. Establecen también que CONECEL es apoderada especial de la compañía extranjera.

De este análisis, esta Sala no encuentra que dichos argumentos configuren lo señalado en el numeral 3 del art. 318 del COGEP, pues no basta que existan obligaciones contractuales, sino que lo que debía determinarse es que la empresa extranjera reciba remuneración en Ecuador a cualquier título y en tal virtud el domicilio podía recaer en el lugar donde aparezca ejerciendo funciones o percibiendo la remuneración. El hecho de que existan obligaciones contractuales, sin más, no determina que la empresa extranjera esté ejerciendo funciones dentro del territorio ecuatoriano y menos aún, que perciba su remuneración en el Ecuador, por tal motivo los argumentos en los que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito apoya su inhibición, no se encuentran previstos en el art. 318 del COGEP.-



Por otro lado, los argumentos contenidos en la inhibición del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, se refieren a que en la demanda se observa que el único país donde se podrían prestar los servicios, por la esencia de los mismos, es desde la residencia fiscal de la empresa extranjera, esto es, territorio español, con esto quedaría ya fuera del análisis el elemento lugar, esto es, que la empresa extranjera se encuentre ejerciendo funciones dentro del territorio ecuatoriano, por lo que no cabe considerarlo para efectos de fijación de domicilio.-

Vista esta realidad, al no haberse podido determinar que la empresa extranjera ejerza sus

funciones en territorio ecuatoriano ni que reciba remuneración en él, cabe aplicar lo señalado en la parte final del numeral 3 del art. 318 del COGEP ya citado, esto es: "...y si no es posible precisar de este modo el domicilio, se entenderá como tal a la capital de la República"; consecuentemente, en este caso, se verifica que el domicilio de la empresa extranjera en atención al análisis realizado, es la ciudad de Quito.

3.6. Por lo expuesto se verifica que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se inhibió sin sustento adecuado para el conocimiento de la causa que le fuere remitida. En virtud de lo antedicho, esta Sala resuelve:

4. DECISIÓN

DIRIMIR la competencia a favor del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, integrado por los jueces Daniel Friedman Mateluna (ponente), Carla Cruz Aguirre y Juan Carlos Recalde Real (juicio No. 17510-2022-00295). Se deberá aplicar la disposición transitoria primera de la Resolución del Consejo de la Judicatura No. 1922019 del 21 de noviembre de 2019 (Registro Oficial No. 100 del viernes 13 de diciembre de 2019), para cuyo efecto se considerará que el ponente asignado por sorteo es el juez Daniel Friedman Mateluna.

Comuníquese de esta resolución a las autoridades judiciales en conflicto, y devuélvase el proceso a la Sala ya referida.

Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.





Dr. José Dionicio Suing Nagua



– INGRESOS GRAVABLES –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17507-2014-0022
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad del acta de determinación dictada por el Director Regional Norte del SRI, por concepto de impuesto a la renta como agente de retención por el ejercicio fiscal 2010.
Fecha publicación sentencia	Miércoles, 16 de junio de 2021, las 11h49.
Problemas jurídicos sede casacional	El problema jurídico consiste en determinar si la sentencia impugnada incurre en falta de aplicación de normas de derecho sustantivo y/o de circulares expedidas por la Administración Tributaria que regulan a los beneficiarios de ingresos que se paguen en el exterior y el porcentaje con que se grava ese ingreso; o, en aplicación indebida de normas de derecho sustantivo que regulan el caso de los residentes en el Ecuador (personas naturales o jurídicas) que obtengan ingresos en el exterior y los impuestos que dichos ingresos gravan.

Obiter Dicta / Resumen

Para resolver la causa, al realizar el respectivo análisis de los artículos alegados como infringidos en la sentencia impugnada, la Sala señala que la referencia a la frase ‘impuestos de idéntica o análoga naturaleza’ que describe la Resolución expedida por la Autoridad Tributaria corresponde al caso de los Estados en los que se encuentren los beneficiarios de las transferencias y tengan un impuesto similar al de la renta, pero con diferente denominación, como es el caso de Argentina en el que el impuesto se denomina sobre las ganancias.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La Sala concluye que las normas de derecho sustantivo alegadas de manera clara disponen que los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten en el exterior, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable.

Conceptos abordados	Utilidades o dividendos, Renta, Ingreso gravable



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17507-2014-0022

Quito,
miércoles 16 de junio del 2021,
las 11h49

VISTOS:

Quito, miércoles 16 de junio del 2021, las 11h49, VISTOS: La abogada Angélica Meléndez Oña en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 11 de julio de 2019, las 10h05, dentro del juicio de impugnación No. 17507-2014-0022.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículos 185 segunda parte numeral 1 y 201 numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito,

provincia de Pichincha, en fallo de mayoría de 11 de julio de 2019, las 10h05, dentro del juicio de impugnación No. 17507-2014-0022, aceptó la demanda de impugnación deducida por el ingeniero Mauricio Jesús Neme Achi por los derechos que representa en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la compañía AYMESA S.A., y en consecuencia dejó sin efecto ni valor alguno el acta de determinación No. 1720140100036 de 24 de enero de 2014 dictada por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por



concepto de impuesto a la renta como agente de retención por el ejercicio fiscal 2010. También se dispuso que, por cuanto la compañía actora, al amparo de lo dispuesto en el artículo innumerado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, afianzó el 10% de la cuantía en numerario mediante depósito en la cuenta bancaria número 0005265878 del Servicio de Rentas Internas, por una suma de USD. \$ 30.000,00, la Administración Tributaria devuelva el valor total de la caución más intereses.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-

Con fecha 14 de agosto de 2019, las 16h14, la abogada Angélica Meléndez Oña en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 11 de julio de 2019, las 10h05, dentro del juicio de impugnación No. 17507-2014-0022, mismo que fue calificado en auto de mayoría de 2 de septiembre de 2019, las 9h34, en los términos de los artículos 2, 5, 6, 7, 8 y 10 de la Ley de Casación, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 12 de agosto de 2020, las 08h13, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación; por falta de aplicación del artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y de la circular No. NAC-DGCCGC12-00013 publicada en el Registro Oficial No. 756 de 30 de julio de 2012; y, por aplicación indebida del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en el auto de admisión se hace constar el artículo 43, por lo que se atenderá el yerro en función de lo señalado en el escrito de interposición, esto es por el artículo 49) y del artículo 129 primero y último incisos del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El doctor Galo Arrobo Rodríguez, debidamente autorizado por el ingeniero Mauricio Jesús Neme Achi, representante de la compañía

AYMESA S.A., mediante escrito de 5 de octubre de 2020, las 9h38, da contestación al recurso interpuesto y manifiesta que el Tribunal de instancia resolvió tomando como sustanciales hechos, por una parte, la aplicación e interpretación del artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182 que no ha sido atacada en el recurso de casación; y, por otra parte, que la facultad determinadora de la administración tributaria ha caducado, solicitando que se rechace el recurso de casación presentado.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-

Mediante sorteo de la causa No. 17507-2014-0022 (1), realizado el 19 de noviembre de 2020, las 19h39, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, en calidad de Ponente. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 10 de junio de 2021 la Sala emitió autos para resolver la presente causa.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La institución recurrente considera que el fallo de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo



Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el jueves 11 de julio de 2019, 10h05, incurre en causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de aplicación del artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, y de la circular No. NAC-DGCCGC12-00013 publicada en el Registro Oficial No. 756 de 30 de julio de 2012; y, por aplicación indebida del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 129 primero y último incisos del Reglamento para la aplicación de la LRTI.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la institución recurrente considera infringidas son: a) Artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Ingresos remesados al exterior.- Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a que tengan derecho según el artículo precedente. Los beneficiarios de otros ingresos distintos a utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable. El impuesto contemplado en este artículo será retenido en la fuente.”; b) Circular No. NAC-DGCCGC12-00013 publicada en el Registro Oficial No. 756 de 30 de julio de 2012.- “... Con base en lo manifestado, y en la normativa constitucional y legal anteriormente expuesta, el SRI recuerda a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta lo siguiente: Desde la entrada en vigencia de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008, publicada en el Segundo Registro Oficial Suplemento 285 de 29 de febrero de 2008, se consideran como “régimenes fiscales preferentes” y por tanto, inmersos en la calificación señalada en el artículo 3 del mencionado acto normativo, a los detallados a continuación, al cumplir éstos con las condiciones previstas en el artículo ibídem:... - Con referencia a la legislación de los Estados Unidos de América, el régimen aplicable a personas jurídicas constituidas bajo la forma de Compañías de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company - LLC),

cuyos propietarios no sean residentes de los Estados Unidos de América y que no estén, ni éstas ni sus propietarios, sujetos a impuesto a la renta federal. En dicho régimen tampoco existe sujeción a impuesto a la renta estatal en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida.”; c) Artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. En el Reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo.”; d) Artículo 129 primer y último incisos del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas. (...) Lo establecido en el inciso primero aplicará también a los dividendos distribuidos a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, por sociedades extranjeras, domiciliadas o no en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos distribuidos a esas sociedades extranjeras sobre utilidades de compañías ecuatorianas.”. (Artículo derogado 8 de junio de 2010).

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por los vicios de: “Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.”

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- Respecto del vicio de falta de aplicación del



artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno y de la Circular No. NAC-DGCCGC12-00013, el SRI argumenta en su recurso que Aymes S.A. distribuyó dividendos en el ejercicio fiscal 2010 a su accionista BEESROY INVESTMENT LLC en el Estado de Nevada y que no realizó retención en la fuente alguna sobre los dividendos distribuidos. Precisa la institución recurrente que la cuestión controvertida radicaba en determinar si la distribución de dividendos realizada por Aymes S.A. a BEESROY INVESTMENT LLC constituyó o no una distribución de dividendos a un régimen fiscal preferente y en consecuencia si dichos dividendos estaban o no sometidos a la retención del impuesto sobre la renta. Argumenta que en ese sentido, para llegar a establecer aquello, debía aplicarse la Circular No. NAC-DGCCGC12-00013, publicada en el Registro Oficial No. 756 de 30 de julio de 2012, ya que de conformidad con la norma citada, desde el 29 de febrero de 2008 (fecha de entrada en vigencia de la Resolución NAC-DGER2008-0182), el régimen aplicable para personas jurídicas constituidas bajo la forma de Compañías de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company - LLC) en el Estado de Nevada (Estados Unidos de América), se considera como “régimen fiscal preferente”. Continúa manifestando el SRI que de los hechos ciertos que constan en la sentencia recurrida, Aymes S.A. en el año 2010 distribuyó sus dividendos a BEESROY INVESTMENT LLC en el Estado de Nevada; es decir, a una persona jurídica constituida bajo la forma de compañía de responsabilidad limitada en el Estado de Nevada, que conforme la circular citada es considerada como un régimen fiscal preferente. Bajo esta perspectiva, se concluye que Aymes en efecto distribuyó dividendos a una sociedad domiciliada en un régimen fiscal preferente, por lo que la distribución de dividendos referida no gozaba de exoneración alguna del impuesto a la renta. En este sentido debía aplicarse también el artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2010, ya que de conformidad con la norma citada, los dividendos o utilidades enviados, pagados o acreditados al exterior, se sometían a la imposición del 25% del impuesto a la renta, el mismo que debía ser retenido en la fuente. En el caso, bajo el entendido de que Aymes S.A. distribuyó dividendos a una sociedad domiciliada

en un régimen fiscal preferente, no gozaba de exoneración alguna, por lo que debía realizar la retención prevista en el artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio fiscal 2010, esto es, la retención del 25%, misma que conforme consta de los hechos ciertos establecidos en el sentencia, no fue realizada por Aymes. Concluye argumentando el SRI que si el Tribunal de instancia hubiera aplicado el artículo 39 de la LRTI, vigente en el ejercicio fiscal 2010, y de la Circular No. NAC-DGCCGC12-00013, se tendría que Aymes sí distribuyó dividendos a una sociedad domiciliada en un régimen fiscal preferente, por lo que dicha distribución de dividendos estaba sujeta a la retención del 25% del impuesto a la renta, por lo tanto, el Tribunal de instancia hubiera desechado la demanda y ratificado en sentencia la legalidad y legitimidad del acta de determinación número 1720140100036 de 24 de enero de 2014 por concepto de impuesto a la renta como agente de retención por el ejercicio fiscal 2010. Sobre el vicio de aplicación indebida del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 129 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, la institución casacionista manifiesta que no eran aplicables, toda vez que éstos se refieren a disposiciones que contienen medidas para evitar la doble imposición internacional respecto de rentas percibidas en el Ecuador provenientes del exterior que han sido sujetas a varias condiciones (como su imposición en el exterior, entre otras), mientras que las rentas cuya imposición ha sido objeto de controversia son las relativas a dividendos que se distribuyen desde el Ecuador hacia el exterior, y por lo tanto, la retención a la que están sometidas dichas rentas cuando éstas son pagadas al exterior. Precisa la institución casacionista que el Tribunal de instancia al no aplicar el artículo 39 de la LRTI, vigente en el ejercicio fiscal 2010, ni la Circular No. NAC-DGCCGC12-00013, y por ende, aplicar de forma indebida el artículo 49 de la LRTI y el artículo 129 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, vigentes para el ejercicio fiscal 2010, llega a la errada conclusión de que los dividendos distribuidos por Aymes S.A. a BEESROY INVESTMENT LLC domiciliada en el Estado de Nevada se encontraban exonerados del impuesto a la renta, al no poder considerarse a aquel como un régimen fiscal preferente. Continúa señalando el SRI que si



el Tribunal de instancia hubiera aplicado las normas referidas en líneas anteriores hubiera llegado a la conclusión de que los dividendos distribuidos por Aymesa S.A. a su accionista BEESROY INVESTMEN LLC se trataban de dividendos distribuidos a una sociedad domiciliada en un régimen fiscal preferente, por lo que no gozaban de exoneración alguna y debían por lo tanto sujetarse a la retención del 25% por impuesto a la renta, dictando una sentencia favorable para la Administración Tributaria. Explica el SRI en su recurso de casación que por la aplicación de los artículos 49 de la LRTI y del artículo 129 de su Reglamento de aplicación, vigentes para el ejercicio fiscal 2010, el Tribunal A quo llega a la conclusión de que la distribución de dividendos realizada por Aymesa a su accionista BEESROY INVESTMENT LLC domiciliada en el Estado de Nevada, no se encontraba sujeta a la retención del 25%, por no tratarse de un régimen fiscal preferente. No obstante, tales disposiciones contienen regulaciones para corregir o evitar la doble imposición sobre rentas provenientes del exterior que son recibidas por un residente en el Ecuador, por lo que para el caso en cuestión devienen en inaplicables, toda vez que lo que se analiza es la procedencia o no de la retención en la distribución de dividendos del Ecuador hacia el exterior, situación distinta a la regulada por las normas referidas.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, procederá a analizarlos en conjunto, toda vez que si bien han sido enunciados de forma separada, la falta de aplicación de las normas alegadas habrían producido la indebida aplicación de las normas también señaladas; para el efecto se formulan las siguientes consideraciones: i. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.; ii. La Aplicación indebida se produce “(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y

significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.” Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”; iii. La recurrente cuestiona el fallo de instancia porque considera que la empresa actora distribuyó dividendos a una sociedad domiciliada en un régimen fiscal preferente, la cual no gozaba de exoneración alguna del impuesto a la renta, lo que se habría solventado con la aplicación del artículo 39 de la LRTI, que acusa como no aplicada; y, que esta falta de aplicación condujo a la aplicación indebida del artículo 49 de la LRTI y 129 del Reglamento a la LRTI; iv. Una reflexión necesaria es que, tratándose de la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación que contiene los errores in iudicando, se parte de los hechos probados, sin que sea pertinente valoración de la prueba; En el caso no está en discusión y se da como probado el hecho que el contribuyente AYMESA S.A., distribuyó dividendos a su accionista BEESROY INVESTMEN LLC, domiciliada en el Estado de Nevada, Estados Unidos de América; corresponde entonces, en función de los cuestionamientos vertidos por la recurrente, verificar si el análisis del Tribunal juzgador para excluir a la actora de la obligación de retener es ajustada a derecho; v. La sentencia en la parte pertinente del considerando 7 establece lo siguiente: “7.1.3) Ahora bien, respecto a los dividendos el artículo 9 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2010, disponía que: “Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador”.- Es decir, para el caso que nos ocupa, prima facie no estarían exentos del impuesto a



la renta los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades residentes en el Ecuador (léase: AYMESA), a favor de otras sociedades domiciliadas en jurisdicciones de menor imposición (léase: BEESROY INVESTMENT LLC).- 7.1.4) Respecto a los paraísos fiscales y jurisdicciones o regímenes de menor imposición, el artículo 3 de la resolución número NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008 (RO-S 285 de 29-febrero-2008) para el caso que nos ocupa, dispone que: "Sin perjuicio de lo señalado en el artículo anterior, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno" (lo resaltado y el énfasis fuera de texto).- Así lo dispuesto, a fin de poder identificar si un sujeto se considera para efectos tributarios, domiciliado en un régimen fiscal preferencial, conforme la citada resolución, corresponde establecer si la tarifa impositiva del impuesto a la renta (o impuestos de idéntica o análoga naturaleza), es inferior al 60%, a la tarifa a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.- 7.1.5) En este contexto cabe recordar que la operación en análisis, que sería la renta que se persigue el cobro, es: (i) por el pago de dividendos -correspondería a la naturaleza de la renta-; (ii) de una sociedad ecuatoriana; (iii) a una sociedad extranjera, domiciliada según el SRI, en una jurisdicción de menor imposición.- Identificada la renta y su naturaleza, esto es dividendos, a fin de contextualizar el artículo 3 de la resolución número NAC-DGER2008-0182, en lo referente a la tasa del impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la que corresponda en el Ecuador, concierne verificar cual es el tratamiento que, para el ejercicio fiscal 2010, daba la normativa tributaria ecuatoriana a pagos de dividendos de sociedades extranjeras a favor de sociedades ecuatorianas.- 7.1.7) De lo expuesto, el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2010, disponía que: "Tratamiento sobre rentas del

extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.- En el reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo" (lo resaltado fuera de texto); en este escenario, la normativa tributaria ecuatoriana para el ejercicio fiscal 2010, por pagos de dividendos de sociedades extranjeras a favor de sociedades ecuatorianas, establecía que por rentas del exterior, la cuales hayan sido sometidas a imposición en otro Estado, se debían excluirán de la base imponible en Ecuador, por lo que no están sometidas a imposición.- 7.1.8) Siguiendo con el análisis, considerando la referencia del artículo 49 al reglamento, el artículo 129 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno disponía, en los incisos primer y último que: "Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.- (...) Lo establecido en el inciso primero aplicará también a los dividendos distribuidos a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, por sociedades extranjeras, domiciliadas o no en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos distribuidos a esas sociedades extranjeras sobre utilidades de compañías ecuatorianas".- De lo señalado, el reglamento además de establecer que por rentas del exterior al Ecuador, que hayan sido sometidas a imposición en otro Estado, se deben tratar como rentas exentas, agregaba que, lo manifestado (respecto al tratamiento como rentas exentas) aplica también a los dividendos distribuidos a sociedades en el Ecuador, por sociedades extranjeras domiciliadas o no en jurisdicciones de menor imposición, provenientes a su vez de dividendos distribuidos a esas sociedades extranjeras sobre



utilidades de compañías ecuatorianas.- 7.1.9) De lo expuesto, al contextualizar el artículo 3 de la resolución número NAC-DGER2008-0182, en lo referente a la tasa del impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la que corresponda en el Ecuador, se verifica que la tasa del impuesto a la renta que corresponde en el Ecuador, por dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades a favor compañías ecuatorianas, están exentos del impuesto a la renta.- Dicho en otras palabras, para el caso que nos ocupa, por dividendos, no cabría considerar a un Estado como paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición puesto que, la renta comparable, es precisamente los dividendos que provienen del extranjero y que conforme el mandato de los artículos 49 de la ley y 129 del reglamento, citados, no están sometidos a imposición en Ecuador y por ende la tarifa aplicable y comparable es el 0%, por estar exentos.- 7.1.10) En este orden de cosas, por los dividendos que pagó la compañía AYMESA a favor de su accionista en el exterior, BEESROY INVESTMENT LLC, no cabría la retención del 25% determinada en el acta impugnada, puesto que, si bien según el artículo 9 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2010, no están exentos del impuesto a la renta los dividendos distribuidos por sociedades residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades domiciliadas en jurisdicciones de menor imposición; al aplicar el artículo 3 de la resolución número NAC-DGER2008-0182 que establece qué se considera como “régimen fiscal preferencial”, tal consideración requiere identificar la tasa del impuesto sobre la renta, sea inferior a un 60% a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno; donde, el artículo 49 Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 129 de su reglamento en aplicación del primero, disponen que para el ejercicio fiscal 2010, como tratamiento de la normativa tributaria ecuatoriana, que por pagos de dividendos de sociedades extranjeras a favor de sociedades ecuatorianas, las cuales hayan sido sometidas a imposición en otro Estado, se consideran como rentas exentas. Así las cosas, la renta de dividendos remesados del Ecuador al exterior deben considerarse en relación a la renta de la misma naturaleza que es, entonces, aquella proveniente de

dividendos percibidos desde el exterior que conforme el artículo 129 del reglamento que está exenta, que es el tratamiento que se daba y correspondía en el Ecuador; donde y además, por los dividendos que distribuyó la compañía AYMESA a favor de su accionista en el exterior BEESROY INVESTMENT LLC., sobre éstos ya se pagó previamente el impuesto a la renta.- 7.1.11) En consecuencia, por cuanto no cabe que por los dividendos que distribuyó la compañía AYMESA a favor de su accionista en el exterior BEESROY INVESTMENT LLC. se practique retención en la fuente alguna, conforme el análisis que antecede, se establece que el valor determinado por el SRI deviene en improcedente, por lo que la diferencia constante en el acta de determinación número 1720140100036 carece de sustento.” (Los subrayados corresponden a la Sala); vi. Del análisis al contenido del fallo se tiene que: a) El Tribunal equivoca en el análisis del artículo 3 de la resolución número NAC-DGER2008-0182 de 21 de febrero de 2008 (RO-S 285 de 29-febrero-2008), en tanto da preferencia al contenido de la norma a la frase “los impuestos de idéntica o análoga naturaleza”, desatendiendo el contenido inicial de la misma disposición que refiere al impuesto a la renta, otorgándole al pago de dividendos una naturaleza especial para justificar que tratándose de un tipo específico de renta, su tarifa es 0% para, con respaldo en el artículo 49 de la LRTI y 129 del Reglamento de aplicación, establecer que los dividendos pagados por la empresa actora estaban exentos de retención; vii. Las retenciones corresponden al impuesto a la renta, el propio Tribunal en su reflexión inicial, así lo confirma al analizar el contenido y alcance del artículo 9.1 de la LRTI, en la parte inicial del considerando 7.1.3, pues la referencia a impuestos de idéntica o análoga naturaleza que trae la norma de la resolución, es para el caso de que en los Estados en los que se encuentren los beneficiarios de las transferencias, tengan un impuesto similar al de la renta, con diferente denominación, como es el caso de Argentina en el que el impuesto se denomina sobre las ganancias; viii. La errónea interpretación de una norma jerárquicamente inferior a la ley como es el artículo 3 de la referida resolución, evidencia la indebida aplicación de las normas denunciadas y evidencia también la falta de aplicación del artículo 39 de la LRTI que de



manera clara establece que los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten en el exterior, pagarán la tarifa única del 25% so-

bre el ingreso gravable. Por lo expuesto, se aceptan los cuestionamientos y se casa la sentencia recurrida.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 11 de julio de 2019, las 10h05, dentro del juicio de impugnación No. 17507-2014-0022 y ratifica la validez del Acta de Determinación impugnada No. 1720140100036 de 24 de enero de 2014. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



– MEDICAMENTOS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2019-00174
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad de las resoluciones que declararon sin lugar los reclamos administrativos de pago indebido por su indebida motivación, y que a su vez generaron liquidaciones complementarias.
Fecha publicación sentencia	Martes, 29 de junio de 2021, las 12h21.
Problemas jurídicos sede casacional	El problema jurídico consiste en determinar si la sentencia de instancia ha incurrido en el vicio de falta de motivación o en el vicio de falta de aplicación de la sentencia No. 03514-SEP-CC emitida por la Corte Constitucional, o de las normas de derecho sustantivo que regulan el derecho a la igualdad, la obligación de la obtención del registro sanitario para medicamentos y la definición de varios conceptos como: aditivos alimentarios, alimentos, alimento genéticamente modificado, alimento procesado, etc.

Obiter Dicta / Resumen

Al realizar el análisis correspondiente la Sala considera que los yerros a los que se refiere el recurrente están vinculados a una presunta omisión en la que habría incurrido el Tribunal juzgador en la sustanciación del proceso, pues el ejercicio del derecho a formular alegatos finales o réplica, corresponden a un momento procesal específico, la audiencia de juicio que, de haber ocurrido, afectarían la validez del proceso, no la sentencia, yerro para el cual existe una causal específica, la del caso 268.1 del COGEP que contempla los errores in procedendo y no la falta de motivación alegada.

Analiza que los aforos realizados por el SENA con ocasión del control concurrente se encuentran firmes al no haber sido impugnados dentro del término legal, lo que deviene en que los pagos realizados por las liquidaciones complementarias constituyen pagos debidos.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Para resolver la causa, la Sala especializada concluye que el Tribunal de instancia en su decisión no aborda el tema que es objeto de análisis en el fallo de la Corte Constitucional, porque en la causa no se cuestiona la reclasificación arancelaria realizada por el SENA, sino la procedencia o no del pago indebido que reclama la empresa actora y que el Tribunal juzgador determina que es debido, pero no por las resoluciones impugnadas a las que declara nulas por falta de motivación, sino porque los aforos quedaron en firme por no haber sido impugnados dentro del término legal.

Finalmente, la Sala señala que al no haberse justificado la falta de aplicación de la sentencia constitucional, no se puede verificar la acusación de falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo alegadas, porque sus regulaciones no han podido ser materia de análisis en casación.

Conceptos abordados	Motivación, Pago debido, Pago Indebido.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17510-2019-00174

Quito,
martes 29 de junio del 2021,
las 12h21

VISTOS:

Gabriel Fernando Pinto Navarrete en calidad de procurador judicial de BAYER S.A. interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 11 de diciembre del 2019, las 14h15, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00174.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con

sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 11 de diciembre del 2019, las 14h51, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00174, en fallo de mayoría, resolvió negar la demanda presentada por la Dra. María José Vivanco Vélez, procuradora judicial de la compañía BAYER S.A., declara la nulidad de las resoluciones No. SENAE-DDQ-3019-0078-RE y SENAE-DDQ-2019-0080-RE emitidas el 30 de enero del 2019 por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador por su indebida motivación; y, por la firmeza



de los aforos realizados el 22 de febrero de 2018 y 10 de marzo del 2018, por el SENAE a la mercancía amparada con refrendos No. 055-2018-10-00118269 y 055-2018-10-00163467, deviene que los pagos de las liquidaciones complementarias No. 356080842 y 36053639 son debidos.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-

Con fecha 17 de febrero de 2020, las 13h48, el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete en calidad de procurador judicial de BAYER S.A., interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 20 de febrero de 2020, las 09h36, en los términos de los artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 19 de mayo del 2020, las 08h24, el doctor Paúl Alejandro Rengel Maldonado, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que admite los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de motivación y por falta de aplicación de la sentencia No.035-14-SEP-CC de 12 de marzo del 2014 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador dentro del caso No. 1989-12-EP y del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El economista Xavier Eduardo Garay Mauchy en calidad de Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en escrito de 16 de junio del 2020, las 16h20, solicita se niegue la pretensión del recurrente de casar la misma por no adecuarse a los fundamentos de los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código General de Procesos.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-

Mediante sorteo de la causa No. 17510-2019-00174(1), realizado el 19 de noviembre de 2021, las 17h52, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la causa, Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E) y Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E). Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo

de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia del 21 junio del 2021, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 28 de junio de 2021, las 11h00, en la que participaron, el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete en calidad de procurador judicial de BAYER S.A.; y, como contraparte, la abogada María Fernanda Morales Alarcón en calidad de procuradora fiscal autorizada por el Director Distrital Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La compañía recurrente considera que el fallo de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 11 de diciembre del 2019, las 14h51, incurre en los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los



vicios de: a) falta de motivación y b) falta de aplicación de la sentencia No.035-14-SEP-CC de 12 de marzo del 2014 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador, dentro del caso No. 1989-12-EP y del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.-

Las normas que la compañía recurrente considera infringidas son: a) Constitución de la República del Ecuador: Art. 76.- “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas, (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías, (...) a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. (...) c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones”. Art. 169.- “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”. Art. 66.- “Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”. b) Código Orgánico General de Procesos: Art. 79.- “Audiencia. Las audiencias se celebrarán en los casos previstos en este Código. En caso de que no pueda realizarse la audiencia se dejará constancia procesal. Al inicio de cada audiencia la o el juzgador que dirija la misma se identificará, disponiendo que la o el secretario constate la presencia de todas las personas notificadas. La o el juzgador concederá la palabra a las partes, para que argumenten, presenten sus alegaciones y se practiquen las pruebas, cuidando siempre que luego de la exposición de cada una, se permita ejercer el derecho a contradecir de manera clara, pertinente y concreta lo señalado por la contraria. Iniciaré la parte actora. Durante la audiencia, la o el juzgador puede autorizar que las partes intervengan personalmente. En ese caso, la o el defensor se debe limitar a controlar la eficacia de la defensa técnica. Las partes tendrán derecho a presentar de forma libre sus propuestas, intervenciones y sustentos. La o el juzgador concederá la palabra a quien

lo solicite y abrirá la discusión sobre los temas que sean admisibles, El idioma oficial es el castellano, de no poder entender o expresarse con facilidad, las personas intervinientes serán asistidas por una o un traductor designado por la o el juzgador. Las personas intervinientes, en caso de no poder escuchar o entender oralmente, serán asistidas por un intérprete designado por la o el juzgador, quien podrá usar todos los mecanismos, medios y formas alternativas de comunicación visual, auditiva, sensorial y otras que permitan su inclusión. Lo anterior no obsta para estar acompañados por un intérprete de su confianza. Se resolverá de manera motivada en la misma audiencia. Las personas serán notificadas con el solo pronunciamiento oral de la decisión. Para la interposición de recursos, los términos se contarán a partir de la notificación de la sentencia o auto escrito. Cualquier solicitud o recurso horizontal presentado por alguna de las partes antes de la fecha de audiencia, no suspenderá su realización. La o el juzgador resolverá dichas peticiones en la misma audiencia”. Art. 297.- “Audiencia de juicio. La audiencia de juicio se realizará en el término máximo de treinta días contados a partir de la culminación de la audiencia preliminar, conforme con las siguientes reglas: (...) 6. Actuada la prueba, la parte actora, la parte demandada y las o los terceros de existir, en ese orden, alegarán por el tiempo que determine equitativamente la o el juzgador, con derecho a una sola réplica. La o el juzgador, de oficio o a petición de parte, podrá ampliar el tiempo del alegato según la complejidad del caso y solicitará a las partes las aclaraciones o precisiones pertinentes, durante el curso de su exposición o a su finalización”. c) Ley Orgánica de Salud: Art. 137.- “Están sujetos a la obtención de notificación sanitaria previamente a su comercialización, los alimentos procesados, aditivos alimentarios, cosméticos, productos higiénicos, productos nutracéuticos, productos homeopáticos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, y otros productos de uso y consumo humano definidos por la Autoridad Sanitaria Nacional, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización y expendio. Están sujetos a la obtención de registro sanitario los medicamentos en general en la forma prevista en esta Ley, productos biológicos, productos naturales procesados de uso medicinal,



productos dentales, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos de diagnóstico, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización, dispensación y expendio. Las donaciones de productos señalados en los incisos anteriores, se someterán a los requisitos establecidos en el reglamento que para el efecto dicte la autoridad competente". Art. 259.- "Para efectos de esta Ley, se entiende por: Acreditación de servicios de salud.- Es el proceso voluntario realizado con regularidad y periodicidad, de carácter reservado, a través del cual un servicio de salud, independientemente de su nivel es evaluado por un organismo técnico calificado, de acuerdo a un conjunto de normas que describe las actividades y estructuras que contribuyen en forma directa a los resultados deseados para los pacientes-usuarios, el cumplimiento de estas normas busca alcanzar un óptimo nivel de calidad de atención teniendo en cuenta los recursos disponibles. Aditivos alimentarios. - Son sustancias o mezclas de sustancias de origen natural o artificial, que por sí solas no se consumen directamente como alimentos, tengan o no valor nutritivo y se adicionan en límites permitidos durante la producción, manipulación, fabricación, elaboración, tratamiento o conservación de alimentos. Agentes de las medicinas tradicionales. - Son aquellos sanadores que intervienen en diferentes ámbitos de la salud, cuyas denominaciones son particulares a cada una de las nacionalidades y pueblos, y su reconocimiento proviene de las propias comunidades donde prestan sus servicios. Las condiciones y características formales y temporales de su formación son propias de su tradición y cultura ancestral. Alimento. - Es todo producto natural o artificial que ingerido aporta al organismo de los seres humanos o de los animales, los materiales y la energía necesarios para el desarrollo de los procesos biológicos. Comprende también las sustancias y mezclas de las mismas que se ingieren por hábito o costumbre, tengan o no valor nutritivo. Alimentos genéticamente modificados. - Son aquellos que contienen o están compuestos por organismos genéticamente modificados o han sido producidos a partir de ellos. Alimento natural. - Es aquel que se utiliza como se presenta en la naturaleza sin haber sufrido transformación en sus caracteres o en su composición, pudiendo ser sometido a procesos prescritos

por razones de higiene, o las necesarias para la separación de partes no comestibles. Alimento procesado. - Es toda materia alimenticia natural o artificial que para el consumo humano ha sido sometida a operaciones tecnológicas necesarias para su transformación, modificación y conservación, que se distribuye y comercializa en envases rotulados bajo una marca de fábrica determinada. El término alimento procesado, se extiende a bebidas alcohólicas y no alcohólicas, aguas de mesa, condimentos, especias y aditivos alimentarios (...)"

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS SEGUNDO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- Caso segundo: "2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación." Caso quinto: "5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto."

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- a) El recurrente, respecto del caso segundo del artículo 268 del Código General de Procesos, fundamenta en el yerro de falta de motivación al considerar que al momento de dictar sentencia, el Tribunal A quo, no otorgó a las partes procesales la oportunidad de ejercer su derecho a realizar alegatos finales, ni réplicas en la audiencia de juicio, dejándose de aplicar lo ordenado en el artículo 297 numeral 6 del Código Orgánico General de Procesos. Considera el casacionista que la falta de motivación de la sentencia de mayoría se evidencia al omitir construir el silogismo jurídico con base en cada una de las etapas procesales, pero en el presente caso sin que se cumpla con todas etapas y omitiendo las reglas que rigen la sustanciación de los procesos Contencioso Tributarios, específicamente sin otorgar a las partes el poder ejercer su derecho a realizar alegatos finales, ni réplica en la audiencia de juicio, como ordena el citado artículo 297, numeral 6 del Código Orgánico General de Procesos, se resolvió la causa rechazando la demanda presentada, evidenciándose con ello una total



falta de motivación de la sentencia de mayoría objeto del presente recurso, debido a que no se cumplió con toda la etapas del proceso ordinario. Arguye BAYER S.A que el hecho de que el Tribunal A quo haya dictado un fallo que contiene inconsistencias internas y errores al momento de construir el silogismo jurídico significa una actuación judicial carente de motivación, lo que constituye suficiente fundamento para casar la sentencia por la causal que se ha invocado. Que la falta de motivación en la que incurre el Tribunal A quo resulta determinante en la parte dispositiva de la sentencia pues al resolver el recurso de casación, considerando la hipótesis de la disposición contenida en el literal l) numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, motivar los fallos judiciales es de obligatoria aplicación y en consecuencia se deriva en la declaración de nulidad de la sentencia por lo que solicita que se la declare expresamente. b) El casacionista arguye el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, respecto el vicio de falta de aplicación de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida dentro del caso No. 1989-12-EP planteado por WYETH CONSUMER HEALTHCARE LTDA". El cometimiento de la falta de aplicación alegada por el Tribunal A quo se evidencia en la sentencia de mayoría notificada físicamente el 11 de diciembre de 2019, debido a que en base de los fundamentos de derecho expuestos por Bayer en su demanda, exigían un análisis y pronunciamiento con base en el fallo constitucional, puesto que existía identidad fáctica entre el caso a resolver y el precedente constitucional al determinar que la contradicción entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, es atentar contra el principio de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, debiendo los juzgadores determinar que la función esencial de las Juezas y Jueces es generar coherencia en el ordenamiento jurídico, siendo que en los casos en los que se registre una contraposición, se deberá aplicar una solución uniforme. Que el Tribunal A quo incumple con su obligación de aplicar la sentencia de la Corte Constitucional, misma que constituye jurisprudencia vinculante, debido a que el fin último de la sentencia era encontrar uniformidad y una solución razonable en los fallos de los casos futuros o análogos para

que la falta de coordinación entre instituciones públicas no vulnere ningún derecho constitucional, hecho que claramente no es plasmado en la sentencia de mayoría al no considerarlo y omitirlo totalmente en su motivación. Considera el recurrente que al producto se lo debía tratar como medicamento, según la sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC en el caso No. 1989-12-EP y que no fue aplicada por el Tribunal A quo, la controversia no se circunscribe en validar quién realiza el proceso de determinación en reconocimiento de las competencias que goza la institución aduanera, como pretende justificar el Tribunal de instancia en el numeral 8.3. del fallo, sino que el Juzgador debía encontrar la solución respecto a la determinación del tipo de producto del que se trata, determinación del tipo de producto que de forma inequívoca hubiere realizado los jueces de instancia si aplicaba el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud al constatar sobre el producto "REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES", se configura el presupuesto de ley establecido en el cuestionado artículo al ser considerado como medicamento, cuestionando la existencia de una solución razonable al conflicto planteado. De ahí que, considera el recurrente que la falta de aplicación del fallo constitucional mencionado, los artículos 137 y 259 de Ley Orgánica de Salud Pública, y 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador son determinantes en la parte dispositiva de la sentencia violentando de esta forma la garantía de confianza en el sistema de administración de justicia, garantizado por el derecho a la seguridad jurídica.

DÉCIMO TERCERO: DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados, derivados de los cuestionamientos al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: Caso 2: i. La motivación consiste en una "(...) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. En este mismo sentido, para Fernando de la Rúa, la motivación de la sentencia es definida



como “(...) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”ii. El recurrente cuestiona la sentencia de instancia por falta de motivación porque, según señala en su argumentación, se ha expedido el fallo sin que se cumpla con todas etapas y omitiendo las reglas que rigen la sustanciación de los procesos contencioso tributarios, específicamente, sin otorgar a las partes el poder ejercer su derecho a realizar alegatos finales, ni réplica en la audiencia de juicio, como ordena el citado artículo 297, numeral 6 del Código Orgánico General de Procesos; iii. La motivación dice relación con el contenido de la sentencia (o auto, de ser el caso) que es donde el juzgador vierte los argumentos para resolver la controversia, de manera que si se verifica, la consecuencia es la nulidad de la misma, conforme ordena el artículo 76.7, l) de la Constitución de la República; la decisión del juzgador se construye sobre la base del análisis de los hechos, las pruebas actuadas por las partes y las normas aplicables a cada caso en particular; iv. Los yerros a los que refiere el recurrente, están vinculados a una presunta omisión en la que habría incurrido el Tribunal juzgador en la sustanciación del proceso, pues el ejercicio del derecho a formular alegatos finales o réplica, corresponden a un momento procesal específico, la audiencia de juicio (en los procedimientos ordinarios como el presente) que, de haber ocurrido, afectarían la validez del proceso, no la sentencia, yerro para el cual existe una causal específica, la del caso 268.1 del COGEP que contempla los errores in procedendo y no la falta de motivación alegada. Este error en la formulación del cuestionamiento al fallo, no puede ser subsanado por la Sala, lo vuelve improcedente y se lo rechaza. . Caso 5: i. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.; ii. El cuestionamiento del recurrente acusa al fallo de instancia de falta de aplicación de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida dentro del caso No. 1989-12-EP planteado por WYETH CONSUMER HEALTHCARE LTDA., porque considera que en base de

los fundamentos de derecho expuestos por Bayer en su demanda, exigían un análisis y pronunciamiento con base en el fallo constitucional, porque existiría identidad fáctica entre el caso a resolver y el precedente constitucional al determinar que la contradicción entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, equivale a atentar contra el principio de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva; la falta de aplicación de la sentencia constitucional habría producido la falta de aplicación de los artículos 137 y 259 de Ley Orgánica de Salud Pública, y 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador; iii. Corresponde entonces, verificar si el aludido fallo de la Corte Constitucional contiene un mandato de observancia obligatoria para la Sala de Casación. La sentencia constitucional referida resuelve una acción extraordinaria de protección propuesta por la compañía WYETH CONSUMER HEALTHCARE LTD., contra la sentencia de casación dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio No. 102-2011, relacionada con rectificaciones tributarias practicadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana; establece como el problema jurídico a resolver si “La sentencia expedida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ¿vulnera el derecho al debido proceso, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, en la garantía de motivar las resoluciones?” La Corte Constitucional encuentra que la sentencia cuestionada por la Acción Extraordinaria de Protección vulnera el derecho al debido proceso en las garantías del cumplimiento de las normas y derechos de las partes y a la motivación, así como los derechos a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica; dispone que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario resuelva el recurso de casación de acuerdo con las reglas y principios constitucionales enunciados en dicha sentencia; el argumento central de la Corte Constitucional para declarar la vulneración de las garantías constitucionales gira en torno a considerar que “...el conflicto presentado ante los jueces de casación, no debía pasar únicamente por el hecho de validar un proceso de determinación fiscal en reconocimiento de las competencias y facultades legales con las que goza la institución aduanera, sino también la de encontrar una solución a una evidente



contradicción presentada por el accionante en relación a un mismo punto: la determinación del tipo de producto del que se trata. Se ha evidenciado por parte de la Sala un criterio contradictorio entre dos instituciones públicas, que provoca efectos diversos, dependiendo de la posición que se adopte -el que el producto en cuestión sea considerado o no un medicamento-. Esta circunstancia a pesar de haber sido plenamente identificada dentro de la sentencia recurrida y la sentencia de casación fue desconocida por los señores jueces.” Agrega que “Si bien es cierto, como lo señala la Sala, no existe una regla legislativa que expresamente haya obligado a la Corporación Aduanera Ecuatoriana acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, ni viceversa, si existe, como se mostrará, un principio constitucional que permite la aplicación de una solución razonable al conflicto planteado. Bajo estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su deber de administrar justicia con sujeción a lo previsto en la Constitución, según lo señala el artículo 172 de la Carta Suprema, debió considerar dentro de su fallo el principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública, el cual debe interpretarse, según lo señala el artículo 226 de la Constitución, como el “deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución” y de esa manera, dar una solución real y efectiva al vacío jurídico en el que se encuentra la empresa por una evidente y reprochable contradicción de criterios entre dos instituciones públicas como es el caso de la Corporación Aduanera del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, la cual desemboca en un resultado contrario a la corrección del razonamiento práctico, pues a la vez se afirma que el producto “es” y “no es” un medicamento.”; iv. Ahora bien, confrontada la decisión de la Corte

Constitucional en el fallo referido, con lo resuelto por el Tribunal de instancia en la sentencia cuestionada cuyo objeto es “determinar la procedencia de la impugnación de la actora respecto a las resoluciones No. SENAE-DDQ-3019-0078-RE y SENAE-DDQ-2019-0080-RE emitidas el 30 de enero del 2019 por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador por los que declaró sin lugar los reclamos administrativos de pago indebido No. 116-2018-EI y 117-2018-EI, relativos a la mercancía REDOXON DOBLE ACCION VITAMINA C+ ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES amparada con refrendos No. 055-2018-10-00118269 y 055-2018-10-00163467 que generaron las liquidaciones complementarias No. 35680842 y 36053639 que fueron pagadas.”, se tiene que la conclusión a la que llega el Tribunal juzgador es que los aforos realizados por el SENAE, de 22 de febrero de 2018 y 10 de marzo de 2018, con ocasión del control concurrente, se encuentran firmes al no haber sido impugnados dentro del término legal, lo que deviene en que los pagos realizados por las referidas liquidaciones complementarias constituyen pagos debidos. En definitiva, el Tribunal de instancia en su decisión no aborda el tema que es objeto de análisis en el fallo de la Corte Constitucional, porque en la causa no se cuestiona la reclasificación arancelaria sino la procedencia o no del pago indebido que reclama la empresa actora y que el Tribunal juzgador determina que es debido, pero no por las resoluciones impugnadas a las que declara nulas por falta de motivación, sino porque los aforos quedaron en firme. No habiéndose justificado la falta de aplicación de la sentencia constitucional, tampoco se materializa la falta de aplicación de los artículos 137 y 259 de Ley Orgánica de Salud Pública porque sus regulaciones no fueron materia de análisis del Tribunal, y menos del 66 numeral 4 de la Constitución de la República. Por las consideraciones expuestas, se desechan los cuestionamientos.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR el fallo de mayoría dictado por Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha de 11 de diciembre del 2019, las 14h51.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



– REEMBOLSO DE GASTOS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2018-00456
Pretensión de la causa	Verificar la procedencia de pago indebido por retenciones en la fuente del impuesto a la renta del año 2017.
Fecha publicación sentencia	25 de octubre del 2022, las 12h51.
Problemas jurídicos sede casacional	Análisis de aplicación del artículo 21 del Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición, respecto del alcance del concepto de renta.

Obiter Dicta / Resumen

La compañía es beneficiaria de la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Ecuador y Alemania. Los pagos efectuados sobre los que se retuvieron los valores que se reclaman, constituyen reembolso de gastos. Al respecto, se ha realizado retenciones en la fuente del impuesto a la renta sobre los reembolsos de gastos.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El término renta, considerado en forma aislada, no contribuye a la solución del conflicto, toda vez que el Convenio, no refiere a la renta como concepto autónomo, sino vinculado a los impuestos y en el caso del Ecuador, al impuesto a la renta, según el artículo 2 del mismo instrumento mencionado. La discusión, no gira en torno a la naturaleza del ingreso sobre el que se retuvieron los valores reclamados, sino sobre si constituyen ingresos gravados con impuesto a la renta o no; para ello es necesario recordar que el impuesto a la renta grava los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, conforme el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se reconoce que los reembolsos sobre los que se realizaron las retenciones reclamadas no constituyen renta; al no constituir renta, no procedía realizar retención alguna por concepto de impuesto a la renta (impuesto ecuatoriano en términos del Convenio de Doble Imposición), por lo que, no se advierte que se produzca el yerro de aplicación indebida de la norma convencional acusada, en tanto es la que permite resolver el tema en controversia.

Conceptos abordados	Impuesto a la renta, reembolso, retenciones en la fuente, ingresos gravados.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17510-2018-00456

Quito,
martes 25 de octubre del 2022,
las 12h51.

VISTOS:

La abogada Shariam Olmedo Armijos, en calidad de Procuradora Judicial del Director Zonal 9 y la Directora General del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 30 de junio del 2020, las 10h55, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00456.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo de instancia, acepta la demanda interpuesta por Paola Angélica Robalino Rosero en calidad de Apoderada Especial de la compañía alemana Herrenknecht Aktiengesellschaft, por las razones expuestas en los considerandos de la sentencia, y por lo tanto, se deja sin efecto jurídico la resolución No. 117012018RRCC285952, emitida el 05 de septiembre del 2018 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente, la resolución No. 17012018RDEV091275 que negó la devolución



de las retenciones de impuesto a la renta por convenios para evitar la doble imposición, por los meses de septiembre, noviembre y diciembre del ejercicio fiscal 2017; y dispone que el Servicio de Rentas Internas proceda a la devolución inmediata del valor USD 497.485,09 indebidamente pagados por la compañía actora, por concepto de retenciones en la fuente de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, más los intereses correspondientes.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-

Con fecha 06 de agosto del 2020, las 13h30, la abogada Shariam Olmedo Armijos, en calidad de Procuradora Judicial del Director Zonal 9 y la Directora General del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 17 de abril del 2019, las 11h26, en el término de los artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de 13 de abril del 2022, las 10h14, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala declaró la admisibilidad del recurso de casación, admitiendo el caso quinto por los vicios de indebida aplicación del artículo 21 del Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; y falta de aplicación del tercer inciso del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- La compañía Herrenknecht Aktiengesellschaft, no ha dado contestación al recurso de casación propuesto por la Administración Tributaria.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 26 de agosto del 2022, las 10h48, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando

la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante auto de 03 de octubre del 2022, las 16h15, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 24 de octubre del 2022, las 11h00, en la que participaron la abogada Jéssica Ponce Yáñez, en calidad de Procuradora Judicial de la Administración Tributaria; y la abogada Paola Robalino, en calidad de Procurador Judicial de la compañía Herrenknecht Aktiengesellschaft, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La recurrente considera que el fallo incurre en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los vicios de indebida aplicación del artículo 21 del Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; y, falta de aplicación del tercer inciso del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: a) Convenio entre la



República del Ecuador y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio: Art. 21.- Rentas no mencionadas expresamente.- “Las rentas de una persona domiciliada en un Estado Contratante no mencionados expresamente en los artículos del 6 al 20, sólo serán gravables en este Estado.” b) Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- “Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omite la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente. Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas: (I) Reembolsos.- Son deducibles como gastos los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que se haya efectuado la retención en la fuente del Impuesto a la Renta. El reembolso se entenderá producido cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre; b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y, c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso. (...)”

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: “5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo

los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- La recurrente alega que en el considerando 7.2 de la sentencia, el Tribunal A quo concluye indicando la procedencia de la devolución de las retenciones solicitadas por la compañía actora conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Convenio para evitar la doble tributación, en el cual se dispone que el resto de las rentas que no hayan sido expresamente indicadas dentro de los artículos 6 al 20 de dicho instrumento, solo serán gravables en el Estado contratante. Que la compañía ha solicitado la devolución de las retenciones en la fuente del impuesto a la renta realizadas sobre reembolsos de gastos, y mediante sentencia se ha concedido dicho pedido toda vez que ha considerado que la Administración Tributaria no aplicó el convenio internacional como norma jerárquicamente superior. Que la Sala parte de una premisa errónea cuando considera que el reembolso de gastos es una renta de aquellas definidas por el artículo 21 del convenio, en el cual se establece que dichas rentas no expresadas tácitamente en la norma ibídem, no son gravables, por lo cual corresponde su devolución. Que acorde al artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno se considera renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos del trabajo, capital o de ambas, generados de manera gratuita u onerosa y también los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en Ecuador o por sociedades nacionales, estas disposiciones están concatenadas con los siguientes artículos de este cuerpo normativo en el cual se entiende a cabalidad cuáles son los ingresos de fuente ecuatoriana, los del exterior y demás; sin embargo, en la LRTI no se ha establecido que el reembolso sea una renta. Que la diferencia entre renta y reembolso de gastos, se centra en que el segundo se produce cuando existe una intermediación en la realización de la transacción, es decir, es una transacción realizada por un tercero que no es el sujeto pasivo, pero efectuada a cuenta y nombre del sujeto pasivo, por tanto, el reembolso de gastos cuenta con una naturaleza diferente a la renta, pues el mismo no constituye una fuente de ingresos de aquellas que la LRTI las considera como renta. Que



el artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que los reembolsos son gastos incurridos por terceros a cuenta y nombre del sujeto pasivo, de los cuales el contribuyente debe cumplir con determinados requisitos respecto a los mismos para que tales erogaciones sean consideradas como tal. Que al considerar equivocadamente que el reembolso de gastos es una renta, se aplicó indebidamente el Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, toda vez que se confundieron los conceptos de renta y reembolso cuando se remitió al artículo 21 de la norma ibídem. Que la Sala para poder llegar a su conclusión debía verificar que el reembolso de gastos sea una renta; a más de constatar las definiciones de renta y reembolso de gastos los juzgadores debieron notar que por su naturaleza no se puede afirmar que el reembolso sea una renta, al no ser renta, no puede aplicarse el artículo 21 del convenio. Que la indebida aplicación de la norma ibídem es incorrecta ya que no se puede subsumir la figura del reembolso de gastos dentro del contenido del artículo 21, el cual hace referencia a otras rentas no mencionadas expresamente, pues como se estableció con anterioridad el reembolso no es renta. Que la norma infringida no podía ser aplicada toda vez que, ante la falta de contenido o disposiciones referentes a reembolsos en el convenio correspondía remitirse a la normativa interna, en la cual sí existen disposiciones expresas para el tratamiento del reembolso de gastos, y las circunstancias que deben cumplirse para que se entienda que el mismo se ha producido. Que en el presente caso era necesario que se aplique la norma específica que regula la situación y no una norma en la cual está contenido otro concepto jurídico de naturaleza distinta. Que la forma de pago del reembolso no se encuentra detallado dentro de los presupuestos establecidos en el convenio, más si consta en el artículo 30 del Reglamento, razón por la cual la norma específica debía ser aplicada en lugar de la jerárquicamente superior. Que el artículo a ser aplicado era el 30 del Reglamento, el cual regula la figura del reembolso de gastos que fue analizado por la Administración Tributaria al momento de emitir la resolución en que se niega la solicitud

efectuada por la compañía toda vez que no presentó en sede administrativa los soportes documentales que respaldan las facturas emitidas por concepto de reembolso de gastos. Que el Tribunal A quo en el fallo recurrido declara que no se aplicaron las normas conforme al orden jerárquico que establece la Constitución, pues a su parecer el reembolso de gastos se encuentra considerado como una renta no considerada expresamente por el Convenio y corresponde que la misma no se encuentre gravada, cuando lo que correspondía era remitirse a la normativa interna sobre el reembolso de gastos, que no es una renta por su naturaleza, y aplicar las normas y condiciones que respecto al reembolso se han establecido para considerarlo como tal y verificar la procedencia de la devolución solicitada. Además el recurrente alega la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, ya que no se aplicaron los tres requisitos establecidos en el mismo para que se entienda que se ha producido el reembolso. Dentro del requisito final, se establece la necesidad de contar con documentos de soporte que respalden la compra del bien o de la prestación del servicio que son objeto de reembolso. Que la Sala al analizar la procedencia de la devolución solicitada omitió remitirse a normas nacionales en las cuales consta la figura del reembolso de gastos, que no es una renta sino una forma de pago, y establece requisitos particulares que la norma exige para el reembolso que deben ser verificadas, como es la existencia de respaldos documentales respecto a la compra del bien o la prestación del servicio objeto del reembolso. Que al no aplicar la norma mencionada, los juzgadores incurren en el error de considerar que el detalle de cada factura al que hace alusión el perito y que ellos han hecho constar en la sentencia recurrida cumple con lo establecido en el tercer inciso del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, en el cual textualmente señala que no es suficiente un detalle sino que deben constar los respaldos que permitan mostrar la correlación existente entre el reembolso de gastos y los soportes que la componen, solo de esta manera se podía verificar el pedido realizado por la compañía. Que la norma ibídem era la norma aplicable al caso, por cuanto la misma fue establecida por la Administración Tributaria en la Resolución emitida y su



antecedente en la cual se fundamentó que la transacción objeto de análisis correspondía a un reembolso de gastos, hecho no controvertido dentro de la presente causa, una vez determinada la operación a ser verificada, se analizó si la misma se encontraba dentro del Convenio para evitar la doble tributación entre Ecuador y Alemania. Del análisis del convenio no se encontró que la figura de reembolso de gastos se encuentre regulada por este instrumento, ni mucho menos que la misma se acople a lo dispuesto en su artículo 21 en el cual otras rentas no expresadas textualmente en el mismo no serán gravables, toda vez que el reembolso por su naturaleza no es una renta, sino una intermediación de pago o una forma de pago. Que al no aplicar el artículo en mención es consecuencia directa de la indebida aplicación del convenio, lo cual ocasionó que los juzgadores hayan concedido la devolución de valores respecto a los cuales no se ha cumplido con las disposiciones normativas en las cuales se debe respaldar el reembolso de gasto con los comprobantes que soportan los bienes o los servicios que lo componen y no únicamente el detalle que ha presentado la compañía.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor juez de la Sala, considera: i.- La aplicación indebida se presenta “(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. ii. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma

por haberse excluido ésta en la sentencia. iii. La recurrente acusa a la sentencia de confundir los conceptos de renta y reembolso cuando se remitió al artículo 21 del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Ecuador y Alemania; que para hacerlo, el Tribunal debía verificar que el reembolso de gastos sea una renta; que a más de constatar las definiciones de renta y reembolso de gastos los juzgadores debieron notar que por su naturaleza no se puede afirmar que el reembolso sea una renta, al no ser renta, no puede aplicarse el artículo 21 del Convenio; iv. La sentencia establece que las retenciones en la fuente de impuesto a la renta se han efectuado sobre reembolsos de gastos, los que no implican renta alguna, por lo que considera que al amparo del artículo 21 del Convenio, no debía ni tenía por qué ser objeto de retenciones en la fuente, menos a título de reembolso de gastos; v. La controversia se centra en establecer si la diferencia entre renta y reembolso de gastos solucionan la discusión, pues de ello derivaría la pertinencia o no de la aplicación del artículo 21 del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Ecuador y Alemania, que es la norma acusada de indebida aplicación; vi. El caso quinto del artículo 268 del COGEP contiene los errores denominados in iudicando o errores de normas de derecho sustantivo y se parte de los hechos establecidos por el juzgador, sin que se pueda volver a valorarlos; vii. En la presente causa, los hechos establecidos por el Tribunal de instancia, gravitantes con las objeciones de la Administración Tributaria son: a) Que la actora es beneficiaria de la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Ecuador y Alemania; b) Que los pagos efectuados sobre los que se retuvieron los valores que se reclaman, constituyen reembolso de gastos; y, c) Que se ha realizado retenciones en la fuente del impuesto a la renta sobre esos reembolsos de gastos; viii. El diccionario Panhispánico del español jurídico señala dos acepciones de renta: “Utilidad o beneficio que rinde anualmente o algo o lo que de él se cobra// Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”; en la obra Léxico Jurídico Tributario, de Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth, se define a la renta como “Ingreso que produce un trabajo, empleo o capital; utilidad, fruto o provecho que se obtiene de algo, rédito, interés o ganancia...desde el punto de vista



económico la renta está estrechamente vinculada a la producción y a la creación de riqueza en forma de bienes y servicios que son cuantificables”; ix. Sin embargo, en el presente caso el término renta, considerado en forma aislada, no contribuye a la solución del conflicto, toda vez que el Convenio de Doble imposición suscrito entre Ecuador y Alemania, no refiere a la renta como concepto autónomo, sino vinculado a los impuestos y en el caso del Ecuador, al impuesto a la renta, según expresa referencia que consta en el artículo 2 del mismo instrumento, transcrito en la sentencia en análisis; x. La discusión entonces, no gira en torno a la naturaleza del ingreso sobre el que se retuvieron los valores reclamados, sino sobre si constituyen ingresos gravados con impuesto a la renta o no; para ello es necesario recordar que el impuesto a la renta grava los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a

título gratuito o a título oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, conforme el concepto constante en el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno; xi. El Tribunal juzgador, en la decisión cuestionada, de manera expresa reconoce que los reembolsos sobre los que se realizaron las retenciones reclamadas no constituyen renta; al no constituir renta, no procedía realizar retención alguna por concepto de impuesto a la renta (impuesto ecuatoriano en términos del Convenio de Doble imposición aludido); xii. Consiguientemente, no se advierte que se produzca el yerro de aplicación indebida de la norma convencional acusada, en tanto es la que permite resolver el tema en controversia; consecuencia de esto, no se justifica la falta de aplicación del artículo 30 del Reglamento a la LRTI también acusada.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR el fallo impugnado. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



– DETERMINACIÓN DIRECTA Y PRESUNTIVA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2019-00067
Pretensión de la causa	Impugnan la validez de la resolución administrativa que establece mediante determinación directa el impuesto a la renta del 2013 cuya base imponible es del 38.04% de los ingresos declarados.
Fecha publicación sentencia	Viernes, 10 de febrero del 2023, las 13h33.
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia impugnada incurre en los vicios de falta de motivación de la sentencia y en la falta de aplicación de los artículos relativos a la determinación presuntiva de la Administración Tributaria.

Obiter Dicta / Resumen

La compañía actora no ha demostrado el cierre económico contable de transacciones determinadas como inconsistentes por parte de la Administración por lo que no ha presentado los respectivos comprobantes de retención en la fuente, ni los medios de pago contabilizados. La Administración Tributaria legitimó la determinación directa mediante la comparación con los coeficientes de estimación presuntiva sobre los ingresos del contribuyente.

Ratio Decidendi / Argumento Central

De la revisión realizada por la Sala se verifica que los jueces de instancia confrontaron los hechos, los supuestos errores de hecho y derecho en los que presuntamente había incurrido la Administración en observancia de las normas para concluir que no se incurre en el vicio de falta de motivación. De la misma forma la Sala realiza un análisis del recurso de revisión en fase administrativa para destacar que se atendió los argumentos del actor respecto del ejercicio de determinación directa que consta en la liquidación de diferencias y que se ratificó en el resolución que atiende este reclamo; mismo que no justifica la causales para la procedencia del recurso de revisión.

Conceptos abordados	Determinación directa, coeficientes de estimación presuntiva, recurso de revisión.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
09501-2019-00067

Quito,
viernes 10 de febrero del 2023,
las 13h33

VISTOS:

El abogado Pablo Andrés Cando Flores, en calidad de Procurador Judicial de la compañía FRIOBRASILERO S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 01 de diciembre del 2020, las 10h46, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00067.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo de instancia, declara sin lugar la demanda presentada por la señora Rosa Elena Lavanda Saavedra, por los derechos que representa en calidad de Gerente General de la compañía FRIOBRASILERO S.A., en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, ratificando la validez de la Resolución impugnada No. 0917012018RREV000299.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 18 de diciembre del 2020, las 14h24, el abogado Pablo Andrés Cando Flores, en



calidad de Procurador Judicial de la compañía FRIOBRASILERO S.A., interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 21 de diciembre del 2020, las 20h16, en el término del artículo 266 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de 29 de agosto del 2021, las 11h12, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez de esta Sala declaró la admisibilidad del recurso de casación, admitiendo los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los vicios de falta de motivación de la sentencia; y falta de aplicación de los artículos 23, 24 y 25 del Código Tributario, Disposición General Segunda de la Resolución NAC-DGERCGC18-00000264, Disposición General Tercera de la Resolución NAC-DGERCGC19-00000049 y Circular NAC-DGECCGC17-00000002.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- En escrito de 04 de octubre del 2022, las 15h41, la abogada Melany Muñoz Choez, en calidad de Procuradora Judicial de la Administración Tributaria, da contestación al recurso de casación interpuesto por la compañía FRIOBRASILERO S.A., argumentando que el recurso de casación no puede ser utilizado como una instancia más en los procesos de conocimiento, sino como el medio que permita garantizar la vigencia del sistema jurídico, y precautelar los derechos constitucionales a la tutela judicial y debido proceso. Que no se puede alegar una falta de aplicación en razón a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 268 del COGEP, debido a que no es procedente cambiar la determinación directa a presuntiva, pues como se ha comprobado, el SRI sí recopiló y examinó la información de la compañía, tomando en cuenta que el análisis institucional sólo radicó en el desconocimiento de los gastos relativos a las operaciones que mantuvo con ciertos proveedores que muestran irregularidades en su comportamiento tributario. Que la determinación presuntiva no es una facultad de los contribuyentes y que la entidad demandada no puede controlar lo que éstos hacen cuando declaran, sino a través del ejercicio de la facultad determinadora. Por ello, aunque los rubros determinados por la Administración no concuerden con los que

había declarado, mal puede la compañía tachar de ilegal a la determinación por no ser más o menos exacta si en función del control se establecieron diferencias a pagar. Al carecer de idoneidad la determinación presuntiva tampoco cabe la aplicación del artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno que sugiere la accionante para contrastar el nivel de rentabilidad y capacidad contributiva en realidades económicas que no demuestran la existencia de las adquisiciones a proveedores con perfil de riesgo. Que de la lectura del artículo 17 del Código Tributario se verifica que esta remarca cuáles son las circunstancias por las que se califica el hecho generador, según el concepto económico o jurídico de cada caso. La norma no podría ser más categórica en cuanto a calificar los hechos generadores consistentes en actos jurídicos, conforme a su esencia sobre la forma adoptada por los contribuyentes; y el criterio para calificar el hecho generador deberá tomar en cuenta las situaciones o relaciones económicas que existan realmente. Que la Administración Tributaria ha comprobado que las características económicas y la forma de las operaciones económicas de la compañía, carecen de sustancia económica para sustentar costos y gastos deducibles para el impuesto a la renta de los ejercicios fiscales determinados, por lo que la Sala resolvió conforme a los artículos 161 y 164 del COGEP. Por lo expuesto, la Administración Tributaria solicita se deseche el recurso de casación interpuesto y se ratifique la sentencia recurrida.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, las 11h59, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana



Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021; actúa en la presente causa, en reemplazo del doctor Gustavo Durango Vela, el doctor Fernando Cohn Zurita, de conformidad con el acta de sorteo de 31 de enero del 2023, 09h19 suscrita por el Dr. Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante auto de 30 de enero del 2023, las 12h54, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día miércoles 08 de febrero del 2023, las 16h00; en la que participaron el abogado Pablo Andrés Cando Flores, en calidad de Procurador Judicial de la compañía FRIOBRASILERO S.A.; y la abogada Melany Muñoz Choez, en calidad de Procuradora Judicial de la Administración Tributaria, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; suspendida la audiencia se reanuda el 9 de febrero las 16h15 para dar a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurrente considera que el fallo incurre en los casos segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio falta de motivación en la sentencia; y, caso quinto del mismo cuerpo legal por el vicio de falta de aplicación de los artículos 23, 24 y 25 del Código Tributario, Disposición General Segunda de la Resolución NAC-DGERCGC18-00000264, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 282 de 12 de junio del 2018, Disposición General Tercera de la Resolución

NAC-DGERCGC19-00000049, publicada en el Segundo Suplemento del Registro oficial No.69 de 28 de octubre del 2019, y Circular NAC-DGECCGC17-00000002, publicada en el Registro Oficial Suplemento 953 de 01 de marzo del 2017.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: a) Constitución de la República del Ecuador: Art. 76 numeral 7, literal I.- “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.” 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.” b) Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 130.- Facultades Jurisdiccionales de las juezas y jueces.- “Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos” c) Código Orgánico General de Procesos: Art. 89.- Motivación.- “Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la



interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.” Art. 164.- Valoración de la prueba.- Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.” d) Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 23.- Determinación por la administración.- “La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente. La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. (...) La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, (...)” Art. 24.- Criterios generales para la determinación presuntiva.- “Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio: 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica; 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable; 3.- Las

utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo; 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; 6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y, 7.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley. Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global.” Art. 25.- Determinación presuntiva por coeficientes.- “Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados.” e) Resolución NAC-FGERCGC18-00000264: Art. 1.- Ámbito.- “Los factores de ajuste a los que se refiere la presente Resolución, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se aplicarán en los casos que se verifique un detrimento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Se entenderá que existe detrimento de la capacidad contributiva cuando el índice calculado entre la utilidad gravable determinada y el total de ingresos gravables determinados por el Servicio de Rentas Internas o el sujeto pasivo



en su declaración, sea superior al factor de ajuste correspondiente.” Art. 2.- Factores de ajuste.- “Se aplicarán como factores de ajuste, los coeficientes de carácter general para la determinación presuntiva de impuesto a la renta, fijados por el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante resolución. Se exceptúan de esta regla, aquellas actividades económicas en las que la normativa tributaria vigente establezca porcentajes específicos.” Art. 3.- Aplicación de los factores de ajuste.- “Para establecer la base imponible, el factor de ajuste se aplicará multiplicándolo por el rubro de ingresos determinados por el Servicio de Rentas Internas o el sujeto pasivo en su declaración. Cuando el contribuyente obtenga ingresos en más de una actividad económica, el factor se deberá calcular sobre la actividad que genere mayores ingresos. Para obtener la base imponible gravada sobre la que se calculará el Impuesto a la Renta, en el caso de personas naturales, se procederá de la siguiente manera: 1. Para la determinación del ingreso sobre la cual se aplicará el factor de ajuste se sumarán los siguientes rubros: ingresos correspondientes a libre ejercicio profesional, ocupación liberal (incluye comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos), arriendo de bienes inmuebles, arriendo de otros activos; este resultado se multiplicará por el factor de ajuste establecido. 2. Al valor obtenido, se sumará las bases imponibles de otros conceptos no considerados en el rubro anterior, tales como: ingresos rentas agrícolas, ingreso por regalías, ingresos provenientes del exterior, rendimientos financieros, dividendos, otras rentas gravadas, relación de dependencia. 3. Finalmente, se restará al subtotal otras deducciones y exoneraciones. El impuesto determinado, no podrá ser inferior al valor de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le han efectuado al sujeto pasivo, en el respectivo ejercicio fiscal. Art. 4.- Excepciones.- “No serán aplicables los factores de ajuste sobre los siguientes ingresos: 1. Capital o patrimonio; 2. Trabajo en relación de dependencia; 3. Ganancias provenientes de la enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos de exploración, explotación o similares; 4. Actividades sujetas a determinación del sujeto pasivo de tipo monotributo o régimen presuntivo; 5. Exploración, explotación, transporte y comercialización de recursos

naturales no renovables; 6. Actividades acogidas al régimen impositivo simplificado; y, 7. Loterías, rifas y similares.” f) Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049: Art. 1.- Ámbito de aplicación.- Los factores de ajuste a los que se refiere la presente resolución, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 275 y el artículo innumerado después del artículo 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar en los casos que se verifique un detrimento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en procesos de determinación directa o presuntiva mediante comunicaciones de diferencias y liquidaciones de pago.” Art. 2.- Definiciones.- “Para efectos de la aplicación del presente acto normativo, entiéndase las siguientes definiciones: a) Índice de Rentabilidad Determinado. - Es el indicador que permite medir la utilidad determinada por la Administración Tributaria para cada actividad económica frente a los ingresos gravables determinados para la misma actividad, aplicando la siguiente fórmula: La utilidad gravable para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad es el resultado de la diferencia de los ingresos gravados menos los gastos deducibles. Se excluyen de esta regla las excepciones señaladas en el artículo 5 de la presente Resolución y los gastos personales. Cuando el contribuyente obtenga ingresos en más de una actividad económica y no sea posible identificar la proporción de la utilidad y el ingreso que corresponde a cada actividad económica, el índice de rentabilidad establecido se comparará considerando el factor de ajuste aplicable a la actividad económica principal señalada en el Registro Único de Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio fiscal en revisión. b) Factores de Ajuste. - Son los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general por rama de actividad económica, fijados para cada ejercicio fiscal por el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante resolución. En los casos en que existan porcentajes específicos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno o su reglamento de aplicación, el factor de ajuste aplicable será dicho porcentaje. Para las determinaciones presuntivas mediante comunicaciones de diferencias, también se podrán aplicar como factores de ajuste los índices de comparabilidad detallados en la liquidación de pago. c) Detrimento



de la capacidad contributiva. - Se produce cuando el índice de rentabilidad determinado por el Servicio de Rentas Internas para cada actividad económica sea superior al factor de ajuste correspondiente. Art. 3.- Aplicación de los factores de ajuste en la determinación directa.- “De establecerse que existe detrimento en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el Servicio de Rentas Internas podrá establecer la base imponible, dentro de una determinación directa, multiplicando el rubro de ingresos declarados por el sujeto pasivo o los determinados por el Servicio de Rentas Internas, por el factor de ajuste correspondiente al rubro de ingresos. Cuando exista más de una actividad económica, la base imponible determinada resultará de la sumatoria de aplicar el factor de ajuste correspondiente a los ingresos de cada actividad económica. En caso de que no sea posible identificar con certeza a qué actividad económica se relacionan los ingresos, se deberá aplicar el factor de ajuste correspondiente a la actividad económica que conste como principal en el Registro Único de Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio fiscal en verificación. En el caso de personas naturales que tengan más de una actividad económica, la base imponible determinada se obtendrá de la siguiente manera: 1. Se sumarán las bases imponibles de las actividades en las que se aplicó el factor de ajuste a las bases imponibles de las actividades en las que no se aplicó tal ajuste. 2. Finalmente, se restará al subtotal determinado en el punto 1 del presente artículo, las exoneraciones establecidas en el numeral 12 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno para las personas con discapacidad y tercera edad. 3. Al impuesto causado determinado, deberá sumarse los impuestos únicos, de existir. Artículo 4.- Aplicación de los factores de ajuste en la determinación presuntiva originada en comunicaciones de diferencias y liquidaciones de pago. - Para efectos de la determinación presuntiva prevista en el artículo innumerado a continuación del artículo 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se podrá aplicar el factor de ajuste que corresponda a los rubros de activos, ingresos, costos y gastos. Cuando en la determinación se identifiquen más de dos rubros, se aplicará el factor de ajuste respectivo a cada uno de ellos y se considerará como base imponible presunta a la que resulte

mayor. En el caso de personas naturales que tengan más de una actividad económica, la base imponible determinada se obtendrá conforme lo establecido en el artículo 3 de la presente resolución. Artículo 5.- Excepciones. - No serán aplicables los factores de ajuste sobre los ingresos provenientes del: 1. Capital o patrimonio; 2. Trabajo en relación de dependencia; 3. Ganancias provenientes de la enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos de exploración, explotación o similares; 4. Exploración, explotación, transporte y comercialización de recursos naturales no renovables; 5. Loterías, rifas y similares. Adicionalmente, no se aplicará factores de ajuste a las actividades sujetas a impuesto a la renta única, y tampoco a las actividades acogidas al régimen impositivo simplificado. Artículo 6.- Cálculo de la participación de trabajadores en las utilidades. Cuando se determine la base imponible aplicando factores de ajuste, el porcentaje correspondiente a la participación de trabajadores se establecerá a través de la aplicación de una regla de tres simple, donde la base imponible presunta representa el 85% de la utilidad. Para aplicar la regla de tres simples, el valor de la participación de trabajadores se calculará a través de la siguiente fórmula: $15\%Pt = ((BI \text{ ajustada} * 100\%) / 85\%) * 15\%$ Donde:

- 15%Pt es la participación de trabajadores.
- BI ajustada es la Base Imponible aplicada factor de ajuste.

Artículo 7.- Límite en la aplicación de factores de ajuste. El impuesto determinado en aplicación de la presente Resolución, no podrá ser inferior al impuesto causado declarado por el contribuyente en su declaración, ni al valor de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta que le han efectuado al sujeto pasivo, en el respectivo ejercicio fiscal.” g) Circular No. NAC-DGECCGC17-00000002.- “El Director del Servicio de Rentas Internas se encuentra facultado para establecer de manera anual, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, a través de la correspondiente resolución. En este sentido, y en ejercicio de la mencionada facultad, esta Administración Tributaria aclara que los coeficientes antes referidos, serán establecidos durante los primeros días del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal respecto de aquel en el que se aplicarán, considerando la necesidad de contar para el efecto, con la información de las declaraciones



de impuesto a la renta de uno o más ejercicios fiscales anteriores, incluida la del ejercicio fiscal inmediatamente anterior a aquel para el cual se establecen los referidos coeficientes, todo lo cual permitirá establecer datos de ingresos, costos, gastos y patrimonio, actualizados a la realidad de cada sector o rama de actividad económica.”

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS SEGUNDO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- “2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.” “5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS ALEGADOS.- El recurrente alega que el Tribunal A quo, incurre en el caso dos del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación de la sentencia conforme lo determina la Constitución de la República del Ecuador. Que dentro del proceso judicial, se presentó y reprodujo dos tipos de prueba, una documental, que fue un estudio de rentabilidad del sector G523 “Comercio al por menor de otros productos nuevos en almacenes especializados (fjs. 287 a 291)”; y la segunda una prueba pericial, que fue un informe emitido por el perito Daniel Martínez Pilay. Que las mencionadas pruebas fueron debidamente admitidas en todas sus fases, es por ello que los juzgadores al momento de emitir el fallo recurrido en el numeral 6 hacen hincapié de lo antes indicado. Que lo único que la Sala señala es que las pruebas presentadas por la compañía no serán consideradas para resolver, puesto que no se encuentran sustentadas documentalmente las conclusiones. ¿Entonces las pruebas que son? ¿Acaso no son documentos que justifican lo indicado en la demanda y en la conclusión? Que no se entiende a qué se refiere el Tribunal A quo con un argumento poco convincente y que es el único que indican en toda la sentencia recurrida para rechazar la demanda. Que este tipo de argumentos son absurdos, ya que trasgreden al mandato de

motivación y a las reglas de la lógica, atentando a la sana crítica, ya que en ninguna parte del fallo recurrido o del momento donde determinan que las pruebas presentadas no serán consideradas no se enuncian normas o principios jurídicos en que se haya fundado, cuando es obligación de los juzgadores valorar todas las pruebas, hecho que no fue realizado en el presente caso. Que al no fundamentar este tema, la Sala no ha expuesto las razones de su decisión para negar la demanda, siendo esta incompleta. El tratadista De la Rúa indica “que para que la motivación sea completa debe referirse al hecho y al derecho, valorando las pruebas y suministrando las conclusiones a que arribe el Tribunal...”, y que en este caso no ha sucedido, razón por la cual si se realiza el test de motivación se puede identificar que la sentencia recurrida carece de razonabilidad. Que la pretensión no es realizar una nueva valoración de la prueba o provocar un nuevo examen de los medios probatorios, sino más bien en la revisión de la falta de motivación a la valoración de la prueba, ya que como se ha indicado, el Tribunal A quo no expone en forma evidente su razonamiento a la valoración de la prueba, siendo esta absurda. Que se transgreden los artículos 76, numeral 7, literal I de la Constitución de la República, 130 del Código Orgánico de la Función Judicial y 164 del COGEP. Respecto a la falta de aplicación de normas de derecho sustantivo; dentro de la demanda y audiencia de juicio se alegó la falta de aplicación, en la determinación, de la condición de procedibilidad de determinación directa del impuesto a la renta, puesto que la Administración realizó a la compañía una determinación directa del impuesto a la renta del año 2013, por medio de la cual determinó una base imponible que equivale al 38.04% de los ingresos declarados, lo que no es equitativo, justo y tampoco sensato, y produce una afectación sustancial en los resultados, vulnerando el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que la Administración Tributaria lo que hizo para poder legitimar la determinación directa, fue realizar una comparación con los Coeficientes de Estimación Presuntiva, para lo cual utilizó la Resolución emitida mediante Suplemento del Registro Oficial No 865 del 08 de enero 2013, donde se mencionó que el coeficiente para dicha actividad económica de dicho año fue del 56.45% sobre



ingresos. Además, sobre esta Resolución se mencionó que la misma no debía ser usada por tener datos del ejercicio económico que se estaba analizando, ya que fue publicada a principios del año 2013, cuando no contaba con información financiera de los contribuyentes para el referido ejercicio fiscal, tema que fue resuelto por el mismo SRI mediante la Circular No. NAC-DGECCGC17-00000002, por medio de la cual el Director del SRI indicó que los coeficientes serán establecidos durante los primeros días del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal sobre el que se aplicarán, a fin de contar con información financiera del ejercicio anterior, y de ejercicios anteriores. Aun así la Administración, al comparar que lo determinado por ellos (38.04%) es menor al Coeficiente de Estimación Presuntiva (56.45%), declaró que no existe detrimento de la capacidad contributiva legitimando de esa manera los valores a pagar por impuesto, lo que no fue aceptado por la compañía e indicaron que la comparabilidad realizada es errónea, ya que, la entidad antes de usar los coeficientes, debió utilizar los criterios de determinación presuntiva indicados en el Art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y en base a ello hacer la comparación, puesto que así lo determina los artículos 24 y 25 de la norma ibídem, pero este paso lo omitieron. Que dicho proceso de verificación también está permitido en la Disposición General Tercera de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 69 de 28 de octubre del 2019, que derogó la Resolución NAC-DGERCGC18-00000264, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 282 de 12 de julio del 2018, y sus reformas, la cual también contaba con el mismo procedimiento en su Disposición General Segunda. Que se solicitó un estudio de rentabilidad al mismo SRI para que indique cual fue la rentabilidad de aquel año de compañías que realizan la misma actividad, y se entregó un estudio que fue dado como prueba a favor de la compañía donde se menciona que para el uso de los coeficientes, usan el percentil 85 y que el código de las actividades similares a la compañía son el G4741, cuyo coeficiente es el 18,07% y el G4773, cuyo coeficiente es el 17,19%, siendo esto una prueba fehaciente de que los resultados dados por la determinación directa es mayor a los coeficientes obtenidos con datos reales, lo cual

causa detrimento de la capacidad contributiva. Que se presentó un peritaje que determinó que la determinación directa realizada por el SRI no es el procedimiento más idóneo, puesto que causa detrimento de la capacidad contributiva cuando se comparaba con la rentabilidad de las demás compañías que integran la misma actividad. Que al revisar la sentencia recurrida, el casacionista se formula las siguientes preguntas ¿En qué parte se encuentra un análisis a las explicaciones dadas en líneas anteriores y que fueron explicadas en la demanda y en la audiencia de juicio? Lo único que indican es que no se sustentan las conclusiones, pero y ¿las pruebas presentadas? ¿Los argumentos legales dados?, ¿qué son entonces? Que si el Tribunal A quo al momento de analizar el proceso para la emisión de su sentencia, hubieran revisado que el SRI para verificar la existencia o no de detrimento de la capacidad contributiva utilizó los coeficientes de presunción indicados en el Art. 25 de la Ley del Régimen Tributario Interno, cuando debió aplicar el Art. 24 de la misma norma, pudieron evidenciar que la Administración Tributaria actuó en forma arbitraria, negando dicho procedimiento establecido en la ley y que fue solicitado a lo largo del proceso administrativo. Que la Sala debió darse cuenta de que los coeficientes utilizados en la comparabilidad no eran los idóneos, ya que eran datos irreales, esto considerando además que el Memorando No. SRI-NAC-DNC-2020-0785-M emitido por la propia Administración Tributaria los contradecía, demostrando que dichos coeficientes eran irreales, debiendo aplicar los juzgadores lo indicado en la Circular No. NAC-DGECCGC17-00000002, publicada en el Registro Oficial Suplemento 953 de 01 de marzo del 2017, que indica que para su emisión se debió contar con información que mida la realidad económica de cada sector económico, tal como lo establece el artículo 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por lo expuesto, se evidencia en el fallo recurrido la falta de aplicación de los artículos 23, 24 y 25 de la Ley del Régimen Tributario Interno, la Circular No. NAC-DGECCGC17-00000002 publicada en el Registro Oficial Suplemento 953 del 1 de marzo del 2017. Así como la Disposición General Tercera de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000049 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 69, de 28 de octubre de 2019, que deroga



la Resolución NAC-DGERCGC18-00000264, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 282 de 12 de julio de 2018, y sus reformas, la cual también contaba con este mismo procedimiento en su Disposición General Segunda y artículo 82 de la Constitución.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.-

Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamentos en el caso segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor juez de la Sala, considera: 13.1. Caso segundo.- i. La motivación consiste en una “(...) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.” Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como “(...) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”; ii. La trascendencia de la motivación ha merecido reiterados pronunciamientos de esta Sala Especializada y de la Corte Constitucional, la que en la sentencia No. 115817EP/21, de 20 de octubre de 2021, expresa que “(La motivación de un acto de autoridad pública es la expresión oral o escrita, del razonamiento con el que la autoridad busca justificar dicho acto. La motivación puede alcanzar diversos grados de calidad, puede ser mejor o peor. Sin embargo, como también ha señalado esta Corte “los órganos del poder público” tienen el deber de “desarrollar la mejor argumentación posible en apoyo de sus decisiones”. De ahí que todo acto del poder público debe contar con una motivación correcta, en el sentido de que toda decisión de autoridad debe basarse en: (1) una fundamentación normativa correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos.” (Resaltados e *itálica* en el texto). La trascendencia del fallo referido es que en él, (51) expresamente la Corte Constitucional se aleja del test de la motivación vinculado con la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad, que había

establecido la misma Corte, con otra integración; iii. La Sala especializada por su parte, ha reiterado en varias decisiones, que la motivación es el ejercicio de confrontar los hechos con el derecho aplicable, como mecanismo válido para sustentar la decisión (por ejemplo, Resolución 108 - Juicio No. 09503-2010-0169, Resolución 71 - Juicio No. 17510-2019-00215); iv. El recurrente sostiene que la sentencia recurrida carece de razonabilidad; que la pretensión no es realizar una nueva valoración de la prueba o provocar un nuevo examen de los medios probatorios, sino más bien en la revisión de la falta de motivación a la valoración de la prueba, ya que como se ha indicado, el Tribunal A quo no expone en forma evidente su razonamiento a la valoración de la prueba, siendo esta absurda; v. En la sentencia, en el considerando 5.3 se define el objeto de la controversia: “ESTABLECER SI SE HAN VERIFICADO LAS CAUSALES INSINUADAS POR EL ACTOR EN EL RECURSO DE REVISION Y DE SER EL CASO DETERMINAR SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS”; en el considerando 6.1 detalla las pruebas actuadas por las partes; en el considerando 7, denominado MOTIVACION, refiere a disposiciones constitucionales, sustento de la motivación y el debido proceso, así como sustentos doctrinarios sobre la prueba; vi. Trátándose de la impugnación de una resolución que atiende un recurso de revisión, al Tribunal le correspondía verificar la existencia de las causales alegadas, como condición necesaria para, de encontrar precedentes, revisar la resolución ejecutoriada; en el considerando 7.1.5 se relatan los argumentos del Tribunal sobre el tema anunciado, a partir de la referencia a las normas que regulan el recurso, el artículo 143 del Código Tributario; en el considerando 7.1.6 refiere a las alegaciones practicadas por el actor, que señala fueron analizadas por el Tribunal, con lo que concluye que la compañía actora no ha podido demostrar el cierre económico contable de las transacciones determinadas como inconsistencias por parte de la Administración, porque no ha presentado los respectivos comprobantes de retención en la fuente ni los medios de pago contabilizados; finaliza su razonamiento estableciendo que se ha verificado que no se ha demostrado que el SRI haya resuelto en sede administrativa por los errores de hecho y de derecho alegados en el recurso de revisión; vii. Confrontados



los argumentos del recurrente con los vertidos por el Tribunal juzgador en su decisión, se advierte que no se configura la falta de motivación alegada, pues el Tribunal cumple con el ejercicio de confrontar los hechos, los supuestos errores de hecho o de derecho en los que habría incurrido la Administración Tributaria, con las normas constitucionales y legales aplicables, especialmente el artículo 143 del Código Tributario; viii. Con lo expuesto, la Sala concluye que no se configura el vicio de falta de motivación alegado, por lo que el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

13.2 Caso quinto.- i. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.; ii. El recurrente sostiene que se alegó la falta de aplicación, en la determinación, de la condición de procedibilidad de determinación directa del impuesto a la renta, puesto que la Administración realizó a la compañía una determinación directa del impuesto a la renta del año 2013, por medio de la cual determinó una base imponible que equivale al 38.04% de los ingresos declarados, lo que no es equitativo, justo y tampoco sensato, y produce una afectación sustancial en los resultados, vulnerando el artículo 23 de la Ley de

Régimen Tributario Interno. Que la Administración Tributaria lo que hizo para poder legitimar la determinación directa, fue realizar una comparación con los Coeficientes de Estimación Presuntiva, para lo cual utilizó la Resolución emitida mediante Suplemento del Registro Oficial No 865 del 08 de enero 2013, donde se mencionó que el coeficiente para la actividad económica de dicho año fue del 56.45% sobre ingresos; iii. Confrontados los argumentos del recurrente con lo resuelto en la sentencia cuestionada, se tiene que destacar que con un análisis coherente el Tribunal descarta la existencia de los vicios acusados para insinuar el recurso de revisión, mientras que los cuestionamientos del accionante refieren al ejercicio de determinación que consta en la liquidación de diferencias, ratificados por la resolución que atiende el reclamo, cuya resolución fue objeto del recurso de revisión, de manera que al no haberse justificado las causales alegadas para la revisión, su antecedente, la resolución al reclamo se encuentra ejecutoriada y no se puede analizar su contenido, porque no se ha justificado la posibilidad de revisarlo; por estas razones, los cuestionamientos de falta de aplicación resultan improcedentes, porque no se puede revisar la resolución ejecutoriada; iv. Al no haberse justificado la pertinencia de la aplicación de las normas acusadas, el recurso no procede y se lo rechaza.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR el fallo impugnado. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



– LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA –

Gastos de desmontaje en la nacionalización de la importación

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2019-00352
Pretensión de la causa	Determinar la validez y legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0216-RE, que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido.
Fecha publicación sentencia	21 de marzo del 2023, las 10h48.
Problemas jurídicos sede casacional	Análisis de los vicios de mínima petita (conceder menos de lo pedido); y falta de aplicación, indebida aplicación y errónea interpretación de normas de derecho sustantivo respecto a la validez y legitimidad de la resolución impugnada.

Obiter Dicta / Resumen

Se cuestiona la mínima petita porque se aduce que se incurrió en gastos de desmontaje y otros en el proceso de nacionalización, por lo que tales gastos debieron ser asumidos por el SENAE, punto omitido en la resolución impugnada. Se aduce además, la errónea interpretación del artículo 300 del COGEP, porque se considera que el control de legalidad se debe ejecutar solo sobre el acto impugnado, obviando hacerlo sobre sus antecedentes, el acto de aforo. En el considerando 5.6 trata precisamente del control de legalidad en aplicación del artículo 300 del COGEP acusado de errónea interpretación y del 313 del mismo cuerpo legal que también refiere la Sala, establece que la autoridad aduanera ha ejercido su facultad resolutoria, sin que aprecie quebrantamiento de las normas básicas del debido proceso contempladas en el artículo 76 de la Constitución. Se realiza control de legalidad, únicamente al objeto de la controversia, olvidándose de ejercer un real control de legalidad, incluidos los antecedentes del acto impugnado, en este caso, el proceso de determinación, aforo, que si bien no fue impugnado, pero ello no obsta a que se lo revise, porque la base del reclamo de pago indebido, es precisamente el erróneo acto de determinación en el que habría incurrido la administración aduanera, según sostiene el actor.

El artículo 306 del Código Tributario, el reclamo de pago indebido procede contra un erróneo acto de determinación, u otro acto del que no se hubiere presentado reclamo alguno y lo que persigue esta figura es dotar de los mecanismos legales a los sujetos pasivos para que, cuando han procedido a realizar un pago de valores determinados, evidenciándose que no debían hacerlo porque la determinación fue errónea, puedan recuperarlos. No tiene sentido señalar, que no se puede objetar un acto que se encuentra en firme, cuando esa es precisamente, la obligación que tiene para verificar si el pago que se reclama indebido, tiene esta calidad, pues el pago indebido, procede justamente cuando ha existido un pago y no se ha discutido el acto que lo determina.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Sentencia de Mérito: El cuestionamiento a la resolución que niega el pedido de pago indebido, se sustenta en que su antecedente, el acto de aforo, carece de debida motivación y se desconoce el funcionario que lo emitió, lo cual habría afectado los derechos fundamentales de la compañía. El acto de aforo (informe de aforo y liquidación) consta de fs. 17 a 26 del mismo, único documento que da cuenta del ejercicio determinativo practicado por la Administración aduanera.

Se advierte que no existe una justificación razonable de descarte de métodos para aplicar el No. 3 de valoración, con lo que efectivamente se confirma que el acto de aforo carece de motivación que afecta el ejercicio del derecho de defensa de la empresa accionante, tornando su contenido en ilegal, que no produce efectos jurídicos.

Conceptos abordados	Control de legalidad, acto de aforo, ejercicio determinativo.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17510-2019-00352

Quito,
martes 21 de marzo del 2023,
las 10h48

VISTOS:

Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata en calidad de procurador judicial de la compañía Pat Primo Ecuador Comercializadora S.A. interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 23 de junio del 2021, las 08h31, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00352(1).

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo

Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 23 de junio del 2021, las 08h31, resolvió rechazar la demanda deducida por el abogado Jorge Ricardo Márquez de la Plata en calidad de procurador judicial de la compañía PAT PRIMO ECUADOR COMERCIALIZADORA S.A., por consiguiente se ratifica la validez y legitimidad de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-00216-RE dictada por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE el 11 de junio del 2019.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- El señor Jorge Ricardo Jijón Márquez de la



Plata, procurador judicial de la compañía PAT PRIMO ECUADOR COMERCIALIZADORA S.A. interpone recurso de casación en escrito de 16 de agosto del 2021, las 16h41, calificado en auto de 07 de septiembre del 2021, las 13h29, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver estos recursos.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 13 de junio del 2022, las 15h05, el Dr. Fernando Cohn Zurita, Conjuez Nacional, emite auto de admisión del recurso de casación por los casos tercero y quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de mínima petita al conceder menos de lo pedido y por el vicio de indebida aplicación del artículo 83 del Código Tributario, la errónea interpretación del artículo 300 del COGEP, y falta de aplicación del artículo 311 del COGEP.

QUINTO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO.- No existe constancia procesal de que la Administración Tributaria haya dado contestación al recurso de casación interpuesto por la contribuyente.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, las 11h19, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Dr. Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia,

llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia del 27 de enero del 2023, las 14h15, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día miércoles 15 de marzo del 2023, las 15h00, diligencia en la que participaron Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata en calidad de procurador judicial de la compañía Pat Primo Ecuador Comercializadora S.A., quién intervino argumentando en defensa de los intereses de su representado en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; el abogado del SENAE no pudo intervenir por no haber acreditado procuración; se suspende la audiencia para el día lunes 20 de marzo a las 16h15, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurso de casación presentado por el señor Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata en calidad de procurador judicial de la compañía PAT PRIMO ECUADOR COMERCIALIZADORA S.A. por los casos tercero y quinto del artículo 268 del COGEP casos tercero y quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de mínima petita al conceder menos de lo pedido y por el vicio de indebida aplicación del artículo 83 del Código Tributario, la errónea interpretación del art. 300 del COGEP, y falta de aplicación del artículo 311 del COGEP.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el casacionista considera infringidas son: a) Código Orgánico Tributario: Art. 83: "Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala." b) Código Orgánico General de Procesos: Art. 300: "Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y



realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.” Art. 311: “Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS TERCERO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: “3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia.” “5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- Establece como antecedente la importación a consumo de mercancías amparadas en la DAI No. 0282018-10-0066138, como consecuencia de dicha importación el SENAE ejecutó el acta de aforo, del que devino la liquidación complementaria No. 39498134, dicha liquidación fue emitida fuera de la medida legal mediante un erróneo acto de determinación. De conformidad con el contenido de la demanda se alegó la indebida motivación de la liquidación complementaria. Arguye la indebida aplicación del artículo 83 del Código Tributario por cuanto, sin perjuicio del pago, precluyó el derecho del importador a cuestionar el acto de determinación, cuestionando la falta de análisis de la controversia por no analizar el acto de aforo

y considera que el hecho de realizar el pago es indistinto con respecto al análisis que el Tribunal debe hacer para concluir que la determinación fue correcta y legalmente efectuada, se ha realizado un control de legalidad sobre el ejercicio de la facultad resolutoria del SENAE sin analizar los actos administrativos ejecutados en uso de la facultad determinadora por cuanto éste acto se consideró un acto en firme. Sostiene que el fallo impugnado incurre en la errónea interpretación del artículo 300 del COGEP, puesto que de la simple lectura de la sentencia es posible concluir que el Tribunal considera que el control de legalidad se debe ejecutar solo sobre el acto impugnado. Sin embargo, el artículo 300 del COGEP establece que el control de legalidad se deberá realizar con respecto a todos los hechos y actos administrativos de derecho tributario. En lo referente al vicio de falta de aplicación del artículo 311 del COGEP, precisa que la supuesta firmeza del acto de aforo no debía considerarse de acuerdo a lo alegado. Sin perjuicio de aquello no le correspondía a la parte actora establecer que el acto de determinación estaba correctamente emitido puesto que es la Administración Tributaria la llamada a establecer que prueba, actos del contribuyente permiten concluir la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, debidamente sustentado. Finalmente, respecto del caso tercero del artículo 268 del COGEP y del vicio de mínima petita fundamenta la infracción al artículo 67 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI que establece que cuando se realice el acto de aforo sobre mercancías objeto de importación y el funcionario a cargo del acto de determinación tenga observaciones que no hayan sido subsanadas, éste deberá cerrar el trámite considerando los documentos presentados y en caso de determinarse cambios entre lo declarado y lo revisado deberá registrar el cambio de manera directa, situación expuesta en el contenido de la demanda por no haberse cumplido dicho procedimiento, por lo que, incurrió en gastos de desmontaje y otros en el proceso de nacionalización generando el incumplimiento de acuerdos previos con clientes del territorio nacional, por lo que la actora considera que los antes mencionados gastos debieron ser asumidos por la Administración Tributaria y este es el punto omitido en la resolución de la causa.



DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.-

Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos tercero y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: 13.1. Caso tercero.- i. Esta causal contiene los vicios de inconsonancia o incongruencia externa resultante de la comparación entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguientes modos o formas: 1) Cuando se otorga más de lo pedido - ultrapetita; 2) Cuando se otorga algo distinto a lo pedido extra petita; 3) Cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido citra petita; y, 4) Cuando se resuelve menos de lo pedido - mínima petita. ii. El recurrente cuestiona la sentencia con el vicio de mínima petita porque expresa que incurrió en gastos de desmontaje y otros en el proceso de nacionalización, por lo que tales gastos debieron ser asumidos por la Administración Tributaria, punto omitido en la resolución de la causa; iii. Para verificar la existencia del vicio alegado, de mínima petita, es necesario confrontar lo reclamado por el accionante versus la contestación formulada por la entidad demandada; en el presente caso, el acto impugnado es la resolución No. SENAE-DDG-2019-0216-RE, y cuya pretensión expresa es que se deje sin efecto y que como lo establece el Tribunal juzgador, el objeto de la controversia se contrae a “dilucidar respecto de la validez y legitimidad de la resolución No. SENAE-DDG-2019-0216-RE emitida el 11 de junio de 2019 por el Director Distrital de Guayaquil mediante la cual resolvió declarar sin lugar el reclamo administrativo de pago indebido No. 030-2019”, sin que conste de modo expreso en las pretensiones del actor ni en el objeto de la controversia lo que reclama como no resuelto como son los gastos de desmontaje y otros (que tampoco identifica) en el proceso de nacionalización; iv. Al no formar parte de la controversia, mal se puede cuestionar que no se haya resuelto lo que no fue objeto de la misma, por lo que el vicio alegado no se configura y se lo rechaza. 13.2. Caso quinto.- El actor cuestiona tres vicios que inciden en diferentes normas por aplicación indebida, errónea interpretación

y falta de aplicación; i. La errónea interpretación “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” ii. El recurrente aduce que el Tribunal incurre en la errónea interpretación del artículo 300 del COGEP, porque de la simple lectura de la sentencia se concluye que considera que el control de legalidad se debe ejecutar solo sobre el acto impugnado, obviando hacerlo sobre sus antecedentes, el acto de aforo; iii. El Tribunal juzgador en el considerando 5.6 trata precisamente del control de legalidad en aplicación del artículo 300 del COGEP acusado de errónea interpretación -y del 313 del mismo cuerpo legal que también refieren los juzgadores-, establece que la autoridad aduanera ha ejercido su facultad resolutive, sin que aprecie quebrantamiento de las normas básicas del debido proceso contempladas en el artículo 76 de la Constitución; agrega además “...que la compañía hoy actora, no está conforme con la determinación que luego procedió a pagar, y en esta sede contenciosa pretende objetar un acto que se encuentra firme por no haber presentado la impugnación correspondiente en su momento; sin que los elementos probatorios practicados en la audiencia de juicio, puedan enervar la firmeza del acto de aforo.”(El subrayado pertenece a la Sala); iv. Analizado el cuestionamiento, se advierte que el Tribunal incurre en la errónea interpretación acusada, pues efectivamente realiza control de legalidad, circunscrito únicamente al objeto de la controversia, olvidándose de ejercer un real control de legalidad, incluidos los antecedentes del acto impugnado, en este caso, el proceso de determinación, aforo, que si bien no fue impugnado, pero ello no obsta a que se lo revise, porque la base del reclamo de pago indebido, es precisamente el erróneo acto de determinación en el que habría incurrido la administración aduanera, según sostiene el actor; v. Esta Sala Especializada ya ha señalado que, al tenor de lo previsto en el artículo 306 del Código Tributario,



justamente el reclamo de pago indebido procede contra un erróneo acto de determinación, u otro acto del que no se hubiere presentado reclamo alguno y lo que persigue esta figura es dotar de los mecanismos legales a los sujetos pasivos para que, cuando han procedido a realizar un pago de valores determinados, evidenciándose que no debían hacerlo porque la determinación fue errónea, puedan recuperarlos. No tiene sentido señalar, como lo hace el Tribunal de instancia, que no se puede objetar un acto que se encuentra en firme, cuando esa es precisamente, la obligación que tiene para verificar si el pago que se reclama indebido, tiene esta calidad, pues el pago indebido, procede justamente cuando ha existido un pago y no se ha discutido el acto que lo determina, como es el presente caso; vi. Evidenciado como está la existencia del vicio alegado, corresponde casar la sentencia y emitir la que corresponda en su lugar; con la aceptación del vicio alegado, es innecesario analizar los otros dos cuestionamientos formulados, fundados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP.

13.3. Decisión de mérito.- i. Habiendo el Tribunal de instancia corroborado la existencia del pago, corresponde verificar si el mismo es indebido, conforme lo ha establecido la línea jurisprudencial de la Sala, habida cuenta que la objeción al pago realizado obedece precisamente a que el actor considera que el ejercicio de determinación, el aforo, fue ilegal por falta de motivación, por lo que corresponde ejercer el control de legalidad de este antecedente; ii. El cuestionamiento del accionante a la resolución que niega el pedido de pago indebido, la sustenta en que su antecedente, el acto de aforo, carece de debida motivación y se desconoce el funcionario que lo emitió, lo cual habría afectado los derechos fundamentales de su representada; iii. Revisado el expediente de instancia se advierte que el acto de aforo

(informe de aforo y liquidación) consta de fs. 17 a 26 del mismo, único documento que da cuenta del ejercicio determinativo practicado por la Administración aduanera; iv. Analizado su contenido, un formulario, en el que constan datos del importador, los resultados del ejercicio de aforo y observaciones por ítems en los que se lee diferentes razones: “se liquida DAI con ajuste, usuario presenta QUIPUX mediante QUIPUX-SENAE-JDAR-2018-71-69. Se realizó el aforo aleatorio de las mercancías dentro del control concurrente...”; o, “usuario remite solicitud de corrección con pesos, cantidades determinadas en aforo”; luego un texto que forma parte del mismo documento, cuyo encabezado dice “cambios generados en el sistema”; y luego otro con el encabezado “notificaciones realizadas”, en este último se evidencia además de una variación en las razones, (“observaciones pendientes”, “ficha técnica no justifica observación”, “información de por qué no se subsana la duda razonable”) también una variación en la fecha de registro, que no coincide con la fecha de aforo constante en la primera página de 19.09. 2018. En lo que se puede entender es la justificación de la aplicación del tercer método de valoración, se lee “se procede con el ajuste del valor de las mercancías, método 3 de valoración “valor de mercancías similares” por lo que se procede acorde al artículo 7 del Acuerdo del de valor de la OMC y sus notas interpretativas con flexibilidad razonable...”; v. De las escuetas razones que constan en el texto del formulario analizado, se puede advertir que no existe una justificación razonable de descarte de métodos para aplicar el No. 3 de valoración, con lo que efectivamente se confirma que el acto de aforo carece de motivación que afecta el ejercicio del derecho de defensa de la empresa accionante, tornando su contenido en ilegal, que no produce efectos jurídicos.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve CASAR el fallo de dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 23 de junio del 2021, las 08h31, aceptar el cuestionamiento a la resolución impugnada por los errores en su antecedente, el acto de aforo y declarar procedente el pago indebido reclamado por el valor de USD 1.070,46.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



– RESPONSABILIDAD SOLIDARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	01501-2020-00046
Pretensión de la causa	Nulidad del proceso de determinación del impuesto a la renta del 2015 por falta de motivación de la liquidación de pago.
Fecha publicación sentencia	Jueves, 31 de agosto del 2023, las 16h47.
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia impugnada incurre en los vicios de falta de notificación en legal y debida forma al contribuyente solidario.

Obiter Dicta / Resumen

El Tribunal reconoce su calidad de representante por subrogación por lo que su responsabilidad es solidaria en un consorcio fenecido. Los precedentes jurisprudenciales obligatorios se elaboran por decisión del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Se establece que al contribuyente se le aplicó la determinación directa con sustento en las declaraciones del actor y la información de las bases de datos.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La notificación practicada en el buzón del contribuyente no en el correo personal del actor no vulnera el derecho a la defensa. Los contribuyentes fueron los consorcios RU y RN previniendo que uno de sus integrantes asumió la responsabilidad solidaria del consorcio del que formó parte mientras existió. La comunicación de diferencias debe referir rubros que constan en la liquidación así como las multas y recargos, puesto que esto imposibilita al contribuyente modificar los valores comunicados por la Administración en la declaración sustitutiva.

Conceptos abordados	Responsable solidario, declaración sustitutiva, comunicación de diferencias, notificación, multas y recargos.



SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
01501-2020-00046

Quito,
jueves 31 de agosto del 2023,
las 16h47.

VISTOS:

La abogada Vilma Elizabeth Cabrera López, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, así como, Julia Novillo Minchala en calidad de procuradora judicial del Ing. Pablo Rojas Noboa interponen sendos recursos de casación en contra de la sentencia de 20 de mayo del 2021, las 12h15, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2020-00046(1) propuesto por la doctora Julia Novillo Minchala en calidad de procuradora judicial del Ing. Pablo Esteban Rojas Noboa en contra del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Objetos de la controversia.- “[...] 1.1. Nulidad del Proceso Determinativo Violación del Debido Proceso. [...] 1.2. Nulidad del proceso determinativo indebida motivación. De la responsabilidad solidaria [...] 1.3. La formalidad del proceso de determinación [...] 1.4. La

procedibilidad de una determinación presuntiva falta de motivación. 1.5. Sobre la multa. Responsabilidad solidaria sobre la multa. Falta de motivación. [...] 1.6. Sobre la multa. La prescripción de la acción de multar y prescripción de las penas pecuniarias. [...] ”



1.2. Fallo impugnado.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: “[...] acepta parcialmente la demanda presentada por la Doctora Julia Novillo Minchala, en su calidad de Procuradora Judicial del Ingeniero PABLO ESTEBAN ROJAS NOBOA, en contra del DIRECTOR ZONAL 6 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, y declara: 1) Se confirma la validez de la Liquidación de Pago Nro. 01201906502757462 por Diferencias en la Declaración de Impuesto a la Renta el ejercicio fiscal 2015, de fecha 27 de diciembre de 2019. 2) Por los motivos expuestos en el fallo, se deja sin efecto la multa y su recargo que constan en el cuadro No. 14 del acto impugnado. No procede el pago de indemnizaciones; y en cuanto a las costas, al no existir litigación abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad de las partes, no procede fijarlas. [...]”

1.3. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó los recursos de

casación en auto de 15 de julio del 2021, las 08h30, en los términos del artículo 269 del COGEP.

1.4. Admisión: En auto de admisión de 12 de diciembre de 2022, las 16h18, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, admite los recursos de casación por el caso quinto del artículo 268 del COGEP: a) Recurso de la parte actora por el vicio de falta de aplicación de los arts. 26, 107.9 del Código Tributario y 76.1 de la Constitución de la República del Ecuador, artículo innumerado a continuación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de los fallos de triple reiteración 75-2000,30-2002, 27-2005 y 282-2009; por el vicio de errónea interpretación de los arts. 24, 25, 26 y 27 del Código Tributario. b) Recurso de la Administración Tributaria por el vicio de errónea interpretación del art. 273 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 09 de junio del 2023, las 13h23, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la

Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. Recurso de la parte actora.- Lo fundamenta en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los arts. 26, 107.9 del Código Tributario y 76.1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo innumerado a continuación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y de los fallos de triple reiteración 75-2000, 30-2002, 27-2005 y 282-2009; y, por el vicio de errónea interpretación de los arts. 24, 25 y 27 del Código Tributario y falta de aplicación del artículo 26 del mismo cuerpo legal.

4.1.1. Arguye el recurrente, respecto de la falta de aplicación del numeral 9 del art. 107 del Código Tributario y 76 numeral 9 de la Constitución de la República del Ecuador, por violación al proceso por suscribirse el acto dentro del término que fue analizado por el Tribunal de instancia en el considerando 5.1.3 del fallo impugnado y transcrito.

4.1.2. El Tribunal A quo reconoce la validez de la notificación al buzón del contribuyente del actor, hoy recurrente, sin considerar que se indicó en la demanda que las notificaciones a éste se autorizó mediante formulario del SRI con el correo personal del actor pablorojas@hotmail.com y para recibir notificaciones PERSONALES por sus obligaciones PERSONALES (y así se demostró con el certificado de la Ing. KAREN BERMEO), en el caso que nos ocupa el TRIBUNAL reconoce al extinto consorcio como SOCIEDAD atendiendo los argumentos del demandado -como decir que el fallecido tiene la calidad de ciudadano o administrado- citando para ello el contenido de los arts. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.1.3. Concluye que en el fallo impugnado el Tribunal A quo otorgó la calidad de sociedad al extinto consorcio con aseveraciones como se trata de una sociedad, inobservando o dejando de aplicar el mandato del art. 107 numeral 7 del Código Tributario.

4.1.4. Por lo que el recurrente cuestiona que el Tribunal debía analizar si al momento de emitirse el conminatorio la autoridad demandada consideraba que el obligado tiene una representación legal subrogada DEBÍA haberse notificado de manera personal, acorde al mandato

del numeral 9 del art. 107 del Código Tributario y en tal virtud al NO haberse dado ésta, la fecha de notificación es la de la comparecencia del actor en el procedimiento.

4.1.5. Arguye el casacionista que jamás autorizó su buzón personal para recibir notificaciones, de ningún consorcio, ni ejerció, ni ejerce representación legal alguna, por lo que no podía entender que pretendía alegar en el libelo de la demanda una presunta falta al derecho a la defensa, debiendo la Administración velar por el debido proceso y emitir actos dentro del término que así lo advierte el procedimiento administrativo y no emitir el acto determinativo después de veinte días que el procedimiento exige para presentar reparos por lo que aduce una vulneración al debido proceso, relacionándolo directamente con la inobservancia de normas transgrediendo de esta forma el art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador.

4.1.6. Ante lo cual el recurrente cuestiona, si la Administración aseguró que el consorcio es una sociedad integrada por mi persona y el extinto Ing. Felipe Rojas, al inicio del procedimiento determinativo que nace con el oficio conminatorio, el Tribunal velando el debido proceso debió considerar que ante esta afirmación la forma de notificarse era de manera personal pues según la Administración era para ese estado del procedimiento el representante por subrogación solidario del extinto consorcio.

4.1.7. Finalmente cuestiona el casacionista que el Tribunal no consideró que el actor se dio por notificado en efecto el día que ingresó al buzón y así lo indica en su comparecencia a dicho procedimiento, en tanto desde el día siguiente a la emisión del acto pasaron veinte días, (28/11/2019 notificación hasta el 27/12/2019) para la suscripción del acto, el Tribunal desmereció este argumento pues lo que se argumentó es que si existió una violación procesal porque la autoridad tributaria al día veinte suscribió el acto de determinación, debió hacerlo culminado el día veinte, es decir el 28/12/2019 contando desde que me di por notificado, lo cual irrumpe el debido proceso.

4.1.8. De ahí que, considere el actor que si se aplicaba el art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador se hubiera reconocido que la fecha de la notificación del



conminatorio es el 28 de noviembre del 2019 y por tanto los veinte días apenas fenecían el 27 de diciembre y declarar la violación procesal.

4.1.9. Sobre la falta de aplicación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador en los siguientes términos:

4.1.10. Considera que la norma reglamentaria que no ha sido aplicada dejando en evidencia la flagrante violación al debido proceso toda vez que se anuncia una comunicación de diferencias de manera directa, sobre un valor en ventas por más de un millón de dólares, sin ingreso alguno, más sin embargo la autoridad demandada al emitir la liquidación de diferencias lo hace de manera presuntiva.

4.1.11. Considera que el Tribunal A quo ha omitido la disposición del Reglamento, sobre cómo aplicar una determinación presuntiva en la figura de liquidación de diferencias, llevando a validar nuevamente la actuación de la Administración.

4.1.12. La norma reglamentaria establece la obligación de establecer una liquidación de diferencias presuntiva en consecuencia de una comunicación de diferencias presuntiva más sin embargo el Tribunal ha negado como medio probatorio el acto impugnado del cual se tiene que nace como antecedente de un oficio conminatorio de manera directa, en el cual se invita a hacer una sustitutiva de gastos, por lo que, al no hacerlo la Administración vulneró el debido proceso.

4.1.13. Cuestiona el procedimiento discrecional de la Administración en cuanto al principio de legalidad de los actos ratificando en su procedimiento que con un procedimiento conminatorio directo reconoce en el texto de la sentencia que se ha iniciado en base a documentación que mantenía la Administración en tanto debía ser directa y concluye manifestando que se emitió una liquidación presunta con índices, situación relevante para validar la falta de aplicación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

4.1.14. De haber considerado el Tribunal el mandato del innumerado agregado al art. 276 del reglamento, sin duda y sin mayor análisis debía invocar la violación procesal flagrante habiéndose destruido la presunción de legalidad de la liquidación impugnada, resolviendo

la nulidad del procedimiento. Destaca la falta de aplicación del art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, normas que ha sido inobservada por parte del Tribunal que y que no busca más que asegurar el derecho fundamental a la seguridad jurídica de los ciudadanos, pues la actuación de la Administración no puede ser discrecional para cada acto, ésta debe atender las normas y los procedimientos propios de tenerlos y suplementarios de no tenerlos, más en el presente caso, se ha iniciado con una conminatorio directo y se he remitido una liquidación presuntiva, situación que debía ser considerada para declarar la nulidad del acto.

4.1.15. Respecto del vicio de errónea interpretación de los arts. 24, 25, 26, 27 del Código Tributario en cuanto a la responsabilidad solidaria manifiesta el recurrente que el Tribunal de instancia acepta el argumento subsidiario ante la multa impuesta por la Administración de no haber sido establecida en el acto preparatorio, más sin embargo desmerece el análisis de la procedencia de una responsabilidad solidaria en la multa, dejando de aplicar en este punto el art. 26 del Código Tributario, norma que reconoce la una calidad de responsable por no ser el contribuyente dejando la salvedad de reclamar lo pagado por determinación al contribuyente, en este caso el Tribunal no analiza que no existe contribuyente y que soy un ex socio del consorcio y de pagar lo determinado debía reclamarme al recurrente el pago de la multa.

4.1.16. El Tribunal establece que la Administración puede determinar a un consorcio extinto por las obligaciones mientras se encuentran con vida, debiendo anotar que ha tomado como regla para su motivación que: “También, en la escritura de constitución del consorcio, en la cláusula tercera se acuerda que: “El Consorcio estará administrado por sus socios. La responsabilidad es solidaria e indivisible de los asociados para el cumplimiento de todas y cada una de las responsabilidades y obligaciones emanadas del procedimiento contractual, con renuncia a los beneficios de orden y exclusión independientemente de si se disuelve o no el consorcio...”

4.1.17. Considera el recurrente que el fallo impugnado incurre en la errónea interpretación del art. 25 Código Tributario, al afirmar que el extinto consorcio es un contribuyente como decir que el causante Juan Pérez comparezca



ante la Administración y extinga sus obligaciones, en el presente caso no existe el consorcio este feneció legalmente mediante acta de entrega recepción de la obra y para el SRI mediante la resolución del cese.

4.1.18. Refiere que incurre en la errónea interpretación del art. 26 del Código Tributario por cuanto establece que el Tribunal A quo subsume los hechos como de que un EX MIEMBRO de un consorcio, tiene la calidad de responsable del tributo, destacando la figura de la solidaridad sin considerar que la calidad de responsable es para un tercero que no es el contribuyente, sin considerar que ésta norma deja la salvedad de repetición de lo pagado por el responsable en contra del contribuyente, no llega a analizar que no existe persona natural menos persona jurídica menos sociedad, por lo que considera que no existe contribuyente, por lo que, cuestiona que al haber fallecido un ex miembro a qué miembro debería el actor reclamar lo pagado de ejecutarse el acto.

4.1.19. Arguye que erróneamente el Tribunal aplica esta norma de responsabilidad por representación contenida en el art. 27 del Código Tributario como complementaria a la figura del art. 26 ibídem, esto es, de responsable cuando son totalmente excluyentes y manifiesta que tengo la calidad de representante por subrogación y que ésta responsabilidad es solidaria, por lo que, al ejercer la representación legal subsidiaria el señor Rojas Noboa resulta ser el responsable de la representación, razón por la que, el Tribunal ha declarado la validez de la liquidación.

4.1.20. En lo referente a la falta de aplicación del art. 26 del Código Tributario en lo relativo a la multa, fundamenta su recurso el recurrente manifestando que se ha dejado de aplicar la norma en mención, al establecer la solidaridad entre un tercero y el contribuyente de la obligación tributaria y no de multas, evadiendo éste análisis para no contradecir sus fundamentos al reconocer al representante subsidiario como responsable solidario.

4.1.21. Finalmente, en lo que respecta a la falta de aplicación de los fallos de triple reiteración No. 75-2000, 30-2002, 27-2005; 282-2009, que constituyen jurisprudencia obligatoria, que establecen que los actos de determinación por obligaciones tributarias son solidarios a razón de la responsabilidad reconocida en el art. 26 del Código Tributario y que deben notificarse

al contribuyente y al tercero, por lo que, si se hubiere aplicado lo dispuesto en estos antes mencionados fallos se debió declarar la falta de motivación del acto y por tanto su nulidad, por cuanto no existe norma para determinar una multa a un ex socio de un consorcio fenecido, aduciendo que es representante por subrogación solidario, cuando no existe tal figura y en tanto debió reconocer la responsabilidad solidaria del art. 26 del Código Tributario es para una obligación tributaria no para multas como lo ha indicado en fallos reiterados.

4.2. El recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria fundamenta el vicio de errónea interpretación del art. 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al considerar que el Tribunal A quo en la sentencia recurrida consideró ilegal la determinación de multas y recargos dentro del presente proceso ya que sostuvo que, en la comunicación de diferencias, se conminó al responsable solidario de la sociedad para que presente la declaración sustitutiva solamente por los rubros requeridos por la Administración, no contemplando multas ni recargos, por lo que, se dio de baja los valores de USD. 28.843,84 y de USD. 5.743,35.

4.2.1. El Tribunal de instancia omitió considerar que la norma da la posibilidad de que el contribuyente justifique las diferencias notificadas, por ello, basados en el derecho constitucional a la defensa la norma señala un tiempo prudencial del término no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación, para que el contribuyente justifique o realice su declaración sustitutiva.

4.2.2. Al señalar la norma que la declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración y que además el sujeto pasivo deberá corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración sustitutiva, se concluye que los valores observados por la administración en las que se encontraron diferencias con la declaración del contribuyente es en lo que respecta al "INVENTARIO DE BIENES NO PRODUCIDOS POR EL SUJETO PASIVO" ya que la administración comparó los valores del inventario final del ejercicio fiscal 2014, frente al valor de inventario inicial fiscal 2015, detectando una diferencia de USD. 2.0350733,99 al respecto, cuando la administración conminó al contribuyente a



realizar la declaración sustitutiva o la justificación de los valores observados se refiere no pudiendo el sujeto pasivo realizar una sustitutiva por un monto o valor diferente al del inventario y de igual manera su justificación de ser el caso también se referiría únicamente a probar esa observación del inventario inicial y final.

4.2.3. El Tribunal A quo no hubiese realizado la errónea interpretación del art. 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno no mal entendería que la comunicación de diferencias únicamente señalan el valor de las diferencias detectadas en el cruce de información del inventario final del año 2014 con el inventario del año 2015 sobre los cuales se debe justificar o realizar una declaración sustitutiva por parte del sujeto pasivo, hubiera declarado legal la determinación de multas y recargos, ya que recién con la presentación de la declaración sustitutiva se habrá podido determinar y establecer los valores de la multa y recargos y no como lo hizo, declarando la ilegalidad en la determinación de las mismas.

4.2.4. El Tribunal erróneamente sostiene que las multas y recargos debían ser objeto de la conminación original cuando en realidad su correcta interpretación es que la determinación de valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses multas y recargos deben constar motivadamente detallados y especificados en la Liquidación de pago por diferencias en la declaración, siendo está su correcta interpretación.

4.3. Contestación al recurso por parte del actor: El ingeniero Pablo Rojas Noboa, en calidad de actor en escrito de 03 de febrero del 2023, las 10h45, da contestación al recurso de casación propuesto por la Administración Tributaria en los siguientes términos:

4.3.1. Respecto de la presunta errónea interpretación del art. 273 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera que la demandada haciendo caso omiso al mandato de conminar todas las diferencias detectadas a razón de que estas se justifiquen o paguen para garantizar el debido proceso, recién en el acto de Liquidación consideró unas multas que a su decir deben ser pagadas por mi calidad de “responsable solidario” en este sentido el Tribunal en su fallo resuelve a mi favor una violación al debido proceso en la garantía del derecho fundamental a

la defensa y de manera sui generis ratifica el acto y revoca la multa reconociendo la violación al derecho del actor por no haberle conminado las multas.

4.3.2. La norma cuestionada regula el procedimiento en el marco de la actuación de la Administración para garantizar el derecho de los contribuyentes, dejando ver con claridad meridiana que el acto debió ser declarado nulo y no ser ratificado en partes, pues la violación de un derecho fundamental conlleva una nulidad invalorable.

4.4. Contestación al recurso por parte de la demandada: La abogada Vilma Elizabeth Cabrera López en calidad de procuradora fiscal en escrito de 08 de febrero del 2023, las 16h05 da contestación al recurso de casación de la parte actora en los siguientes términos:

4.4.1. Arguye que no se puede considerar falta de aplicación del art. 107 numeral 9 del Código Tributario puesto que la Administración Tributaria estuvo plenamente facultada para notificar el oficio del comunicado de diferencias No. DZ6-GTROCDC19-00000031-M, al buzón del contribuyente, mismo que se encontraba habilitado con el correspondiente “Acuerdo de Responsabilidad y Uso de Medios Electrónicos”, acto de notificación que fue realizado por el señor PABLO ESTEBAN ROJAS NOBOA en su calidad de responsable solidario conforme lo prevé el art. 107 numeral 9 del Código Tributario en concordancia con el art. 56 de la Ley de Comercio Electrónico.

4.4.2. El Tribunal de instancia consideró que el proceso administrativo si respetó los tiempos señalados por la norma previsto para que el contribuyente ejerza su derecho a la defensa ya sea presentando sus justificaciones o en su defecto la correspondiente declaración sustitutiva del impuesto, por lo que mal se podría alegar la falta de aplicación del art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República.

4.4.3. Considera la Administración Tributaria que el art. innumerado al art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno no es una norma aplicable al caso toda vez que entró en vigencia en el 2018 tres años posterior al año de determinación tributaria.

4.4.4. Arguye el Servicio de Rentas Internas que el Tribunal de instancia hizo alusión a las normas pertinentes dando una correcta interpretación a los arts. 24, 25, 26, 27 del Código



Tributario, normas que se refieren a los sujetos pasivos, contribuyentes responsables por representación y que con la verificación de la escritura pública de compromiso de asociación y consorcio de 13 de enero del 201 en su cláusula segunda se estipula como comparecientes que convienen para asociarse para trabajar en un proyecto a los comparecientes: representante legal, judicial y extrajudicial al Ing. Manuel Felipe Rojas Ullauri y en ausencia o impedimento será subrogado por el representante técnico el Ing. Pablo Esteban Rojas Noboa siendo este último el responsables solidario de todos los actos ejecutados por el consorcio.

4.4.5. En cuanto a la falta de aplicación del art. 26 del Código Tributario, norma que establece la solidaridad entre un tercero y el contribuyente que se refiere a la obligación tributaria y no de multas por lo que considera que el Tribunal evadió un análisis para no contradecir sus

fundamentos ya que al reconocerlo como representante subsidiario se obligaban a realizar un análisis de los fallos citados en el escrito de la demanda y los fallos de triple reiteración que constituyen jurisprudencia obligatoria, los cuales establecen que los actos de determinación por obligaciones tributarias son solidarias a razón de la responsabilidad reconocida en el art. 26 del Código Tributario que deben notificarse al contribuyente y al tercero, finalmente señala que le correspondía al Tribunal el análisis de la jurisprudencia obligatoria llevados a declarar la falta de motivación del acto y un tanto su nulidad, pues señala que no existe norma para determinar una multa a un ex socio de un consorcio fenecido, establecido una responsabilidad solidaria y no subrogada ya que a su parecer tal figura no existe. Por lo que, al no configurarse los vicios alegados solicita se rechace el recurso de casación de la parte actora.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. En el presente caso corresponde verificar si el fallo impugnado incurre en la causal quinta del artículo 268 del COGEP por el vicio falta de aplicación de los arts. 26, 107.9 del Código Tributario y 76.1 de la Constitución de la República del Ecuador, artículo innumerado a continuación del art. 276 del Reglamento para

la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, de los fallos de triple reiteración 75-2000,30-2002, 27-2005 y 282-2009; y, por el vicio de errónea interpretación de los arts. 24, 25, 26 y 27 del Código Tributario y del art. 273 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

6.1. Recurso del actor.- El recurso de casación de la parte actora se fundamenta en el caso quinto del artículo 268 del COGEP que se produce: “Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”

6.1.1. El vicio de falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.

6.1.2. Las normas que el recurrente considera que no han sido aplicadas son: **a) El art. 26 del Código Tributario.-** “Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos.” **b) El art. 107.9 del Código Tributario** que establece: “Formas de notificación.- Las notificaciones se practicarán: (...) 9. En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el estable-



cimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario. Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada; y, (...).”

c) **El art. 76.1 de la Constitución de la República** dispone: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.”

d) **El artículo innumerado a continuación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno** que manifiesta: “Determinación presuntiva: El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos una comunicación de diferencias por determinación presuntiva detallando los valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, así como aquellos que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, en los casos que el sujeto pasivo no haya presentado sus declaraciones de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, se verifique a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración, o cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración, especialmente cuando no se disponga de información sobre los ingresos y/o costos y gastos del contribuyente, así como el incremento injustificado de patrimonio. En dicha comunicación se conminará al sujeto pasivo a presentar las respectivas declaraciones originales o sustitutivas y cancelar las diferencias o disminuir las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justificar las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación; de no hacerlo, el Servicio de Rentas Internas, emitirá la liquidación de pago

por determinación presuntiva, misma que será notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecerán, en forma motivada, los valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan, así como la disminución de la pérdida tributaria o el crédito tributario según corresponda. En atención a los criterios generales para la determinación presuntiva previstos en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Servicio de Rentas Internas utilizará factores de ajuste como elemento de juicio para el ejercicio de esta forma de determinación.”

6.1.3. El recurrente acusa la forma de notificación practicada por la administración tributaria, aceptada por el Tribunal, porque considera es violatorio del derecho de defensa por haber emitido la liquidación más allá de los veinte días de haber cargado el conminatorio en el buzón personal del actor, desconociendo que el consorcio es una sociedad integrada por el actor y el extinto Ing. Felipe Rojas.

6.1.4. En el considerando 5.1.5 de la sentencia el Tribunal, con base a las pruebas actuadas, establece que la Comunicación de Diferencias DZG-GTROCDC19-00000031-M se notificó al accionante en el buzón del contribuyente, el 30 de octubre de 2019, conforme consta en el acto de determinación.

6.1.5. Tratándose del vicio fundado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, en los que se parte de los hechos establecidos en la sentencia y que no pueden volver a ser valorados, el Tribunal juzgador establece que la notificación fue practicada con apego a la normativa aplicable, en el buzón del contribuyente, no en el correo personal del actor, corroborado con el documento materializado con fe de notario público, de modo que no se evidencia que los cuestionamientos del accionante tengan asidero.

6.1.6. Por otra parte, el mismo juicio de impugnación es evidencia que el accionante ha ejercido su derecho de defensa, por lo que mal se puede alegar su vulneración, si ha podido cuestionar el acto de determinación practicado por la Administración. Al no configurarse el vicio alegado, el cuestionamiento no procede.

6.1.7. Respecto al vicio de errónea interpretación que también acusa el accionante, ésta “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la



sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”

6.1.8. Las normas que el recurrente considera han sido afectadas con los vicios alegados, en el fallo impugnado, todas del Código Tributario, son las siguientes: **a) “Art. 24.- Sujeto pasivo.-** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”; **b) “Art. 25.- Contribuyente.-** Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”; **c) “Art. 26.-** Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos.”; y, **d) “Art. 27.-** Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación: 1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes

que administren o dispongan; y, 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente. La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.” Además de la errónea interpretación, acusa la falta de aplicación del artículo 26 del Código Tributario; identifica también fallos de triple reiteración que considera que tampoco han sido observados por el Tribunal en su decisión.

6.1.9. El recurrente acusa al fallo de desmerecer el análisis de la procedencia de una responsabilidad solidaria en la multa, dejando de aplicar el artículo 26 del Código Tributario, que reconoce la calidad de responsable por no ser el contribuyente, dejando la salvedad de reclamar lo pagado por determinación al contribuyente; que el Tribunal no analiza que no existe contribuyente y que es un ex socio del consorcio.

6.1.10. El Tribunal resuelve lo relacionado con la responsabilidad del actor, en base al análisis de los antecedentes del procedimiento determinativo, de la sociedad denominada consorcio RU y RN, la escritura de constitución, el acuerdo de administración y las responsabilidades que asume cada socio, determinando su condición de responsable solidario de las obligaciones tributarias del consorcio.

6.1.11. Una primera reflexión necesaria, es que el artículo 26 que el recurrente señala como no aplicado, si es aplicado en forma expresa por el Tribunal, así consta en el considerando 5.2.4, junto con las demás disposiciones que el recurrente aduce que han sido erróneamente interpretadas.

6.1.12. Por otro lado, en atención a lo previsto en el artículo 26 del Código Tributario, que contempla la figura del responsable, quién sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, las obligaciones atribuidas a éste. En el caso, el contribuyente fue el consorcio RU y RN, que como queda establecido por el Tribunal, ya no existe, perviviendo uno de sus integrantes, el actor, que contractualmente asumió la responsabilidad solidaria, por lo que es pertinente considerarlo como responsable solidario del consorcio, del



que formó parte mientras el mismo existió. Por manera que es perfectamente aplicable la figura del artículo 26 del Código Tributario, no así el artículo 27, que no aplica por lo que se configuraría el vicio de indebida aplicación, que no ha sido alegado, pero que habiéndose establecido la responsabilidad en función del artículo 26, tal error no incide en la decisión del Tribunal. Esto desde luego, deja a salvo el derecho del responsable para repetir en contra del otro miembro del consorcio o sus herederos, en los valores que le correspondería sufragar.

6.1.13. Finalmente no cabe la aplicación de lo que el contribuyente señala como precedente (tres fallos de la Sala que a decir del accionante, reiteran en su decisión) toda vez que, el sistema de precedentes a partir de la Constitución de 2008, requiere que se haya elevado a precedente obligatorio por decisión del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, lo cual no ha ocurrido en el presente caso.

6.1.14. Por las razones expuestas, los cuestionamientos no proceden y se los rechaza.

6.1.15. Sobre la falta de aplicación del art. 276 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 76 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, el recurrente considera que no ha sido aplicada la norma reglamentaria, dejando en evidencia la violación al debido proceso toda vez que se anuncia una comunicación de diferencias de manera directa, sobre un valor en ventas por más de un millón de dólares, sin ingreso alguno, sin embargo la autoridad demandada emite la liquidación de diferencias de manera presuntiva.

6.1.16. El cuestionamiento sobre este punto por parte del actor fue la falta de motivación que se sustrae a sostener que habiéndose iniciado un proceso de determinación directa, concluye en una determinación presuntiva.

6.1.17. El tema el Tribunal lo analiza con suficiencia en el punto 5.3 de la sentencia. Establece que la determinación practicada es la directa pues lo realiza en base a las declaraciones del actor y a la información que dispone en sus bases de datos. Establece que con el antecedente de hecho, el detrimento de la capacidad contributiva del contribuyente, que no es objeto de observación por parte del actor, hubiere alcanzado el índice de rentabilidad del 100%, que superaba el factor de ajuste del 15%, lo que justifica la pertinencia de utilizar los factores de

ajuste. Lo expuesto evidencia que no se configura el vicio acusado y se lo rechaza.

6.2. En cuanto al recurso planteado por la Administración Tributaria la norma acusada como erróneamente aplicada es el **art. 273 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno** que establece: “El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos las diferencias que haya detectado en sus declaraciones, tanto aquellas que impliquen valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, como aquellas que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias o disminuyan las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justifiquen las diferencias notificadas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la notificación. La declaración sustitutiva modificará únicamente los valores comunicados por la Administración Tributaria. Además, el sujeto pasivo deberá corregir todas las declaraciones de impuestos o de anexos de información que tengan relación con la declaración sustituida. La comunicación de diferencias constituye una orden de verificación, por lo que su notificación suspende los plazos de caducidad de la facultad determinadora, conforme el artículo 94 del Código Tributario.”

6.2.1. El recurrente cuestiona la sentencia porque a su decir, en ella se consideró ilegal la determinación de multas y recargos dentro del presente proceso ya que sostuvo que, en la comunicación de diferencias, se conminó al responsable solidario de la sociedad para que presente la declaración sustitutiva solamente por los rubros requeridos por la Administración.

6.2.2. En la sentencia, el Tribunal establece que en la Comunicación de Diferencias se conminó al accionante como responsable solidario de la sociedad de hecho RU y RN, para que únicamente presente la declaración sustitutiva sobre los rubros requeridos por la Administración, entre los cuales no se encontraba las multas ni el recargo sobre ellas por lo que establece que los dos rubros fueron ilegalmente determinados.

6.2.3. Analizado el contenido de la decisión del Tribunal, confrontado con los cuestionamientos de la entidad recurrente, se encuentra que en la



misma se hace referencia a la comunicación de diferencias y la posterior liquidación de tales diferencias, por lo que resulta evidente que es la propia Administración la que omite en la comunicación de diferencias, referir a los rubros que si constan en la liquidación, multas y recargo, lo cual es contrario a lo previsto en el artículo 273 del Reglamento General de aplicación de la LRTI, que manda a notificar las diferencias que haya detectado en sus declaraciones por concepto de impuestos, intereses y multas.

6.2.4. La Sala agrega además, que la falta de identificación de los rubros detectados en la comunicación de diferencias, imposibilitaría al contribuyente a cumplir con la exigencia de la misma norma reglamentaria, de modificar únicamente los valores comunicados por la administración tributaria, si éste llegare a presentar la declaración sustitutiva.

6.2.5. Con lo expuesto, la Sala verifica que no se produce el vicio alegado por la entidad recurrente, por lo que se desecha el cuestionamiento.

7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2. NO CASAR el fallo impugnado.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00166
Pretensión de la causa	Determinar la validez y legitimidad de la Resolución de Reclamo No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349 por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015.
Fecha publicación sentencia	06 de septiembre del 2023, las 17h18.
Problemas jurídicos sede casacional	Análisis de los vicios de extra petita (cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido); y errónea interpretación del artículo 170 numeral 7 del Código Tributario, respecto al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.

Obiter Dicta / Resumen

El accionante cuestiona la resolución de reclamo y su antecedente, la liquidación de pago ya que, el sustento de la misma es la liquidación de pago por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, acto que considera no ha sido notificado por lo que no tiene la condición de firme. Por lo que, para cuestionar el contenido o el debido proceso en cuanto a la liquidación de impuesto a la renta del ejercicio 2015, que no fue objeto del recurso de casación, deben respetarse por parte de los juzgadores y las partes involucradas, los canales legales establecidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, garantizando el principio de legalidad y seguridad jurídica.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Sentencia de Mérito: La Sala omite considerar que se trata de un acto distinto e independiente de los que se cuestiona, que además tiene la condición de firme, que es reconocida por la parte demandada y por la propia accionante, por lo que no puede ser revisado a través de la impugnación judicial de otro acto, en este caso la resolución que atiende el reclamo la Liquidación de pago por contribución solidaria, ni siquiera a título de control de legalidad de los actos impugnados o sus antecedentes, en salvaguarda del principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución. Se trata de un acto firme, distinto del objetado así como de su antecedente, no es sustento válido para desvirtuar las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado ni de su antecedente, que mantienen su condición de válidos. Al establecerse improcedente la invalidez de la liquidación de pago por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2015, es innecesario analizar la errónea interpretación del artículo 107.7 del Código Tributario.

Conceptos abordados	Declaración del impuesto a la renta, debido proceso, condición de firmeza.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17510-2020-00166

Quito,
miércoles 6 de septiembre del 2023,
las 17h18.

VISTOS:

La abogada Jessica Ponce Yáñez, en calidad de Procuradora Judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 11 de noviembre del 2021, las 09h02, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación N°. 17510202000166(1).

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Objeto de la controversia. “[...] ANALIZAR SI LA RESOLUCIÓN No. 117012020RREC066553 DE 13 DE FEBRERO DE 2020 EMITIDA POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS A TRAVÉS DE LA CUAL SE NEGÓ EL RECLAMO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN A LA LIQUIDACIÓN DE PAGO NO. 17201906501083349 POR DIFERENCIAS EN LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS

UTILIDADES DEL EJERCICIO FISCAL 2015, HA CONSIDERADO LOS ELEMENTOS LEGALES Y FÁCTICOS PARA RATIFICAR LAS DIFERENCIAS DETERMINADAS EN RELACIÓN A LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO FISCAL 2015 [...]”

1.2. Resolución impugnada. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso: “[...] acepta la demanda



interpuesta por el señor ÓSCAR SANTIAGO CAMPANA VARGAS, apoderado de la sucursal de la compañía extranjera MORELCO S.A.S., y deja sin efecto legal alguno la resolución No. 117012020RREC066553 de 13 de febrero del 2020, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, así como la liquidación de pago No. 17201906501083349 por diferencias por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015, dejando sin efecto la obligación tributaria determinada. [...]"

1.3. Recurso de casación. En escrito de 20 de enero del 2022, las 15h16, la abogada Jessica Ponce Yáñez, en calidad de Procuradora Judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación al amparo de los casos tercero y quinto del artículo

268 del COGEP, por los vicios de *extra petita*, infringiendo los artículos 92 del COGEP y 19 del COFJ; y errónea interpretación del artículo 107, numeral del Código Tributario.

1.4. Calificación. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 24 de enero del 2022, las 12h22, en el término de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP.

1.5. Admisión: En auto de 31 de enero del 2023, las 09h10, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, declara la admisibilidad del recurso de casación, admitiendo los casos tercero y quinto del artículo 268 del COGEP, por los vicios de *extra petita*; y errónea interpretación del artículo 107, numeral 7 del Código Tributario.

2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, las 09h58, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 0032021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 1781120140463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 0082021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la

Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92PCNJ2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH20212021HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal

y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. La recurrente manifiesta que el Tribunal A quo incurre en el vicio de *extra petita*, es decir, resuelve cuestiones que no fueron materia del litigio, al momento de la declaración de ineficacia de la Liquidación de Pago No. 17201906500383958, cuando este acto administrativo no fue el acto impugnado y constituía un acto firme y ejecutoriado.

4.1.1. Que el artículo 92 del COGEP, expresamente establece que el juzgador únicamente puede resolver la causa respecto a los puntos sobre los cuales se ha trabado la litis, cuya inobservancia llevaría a un tipo de vicio de incongruencia de la sentencia, por lo cual, es importante tener claro que conforme a la doctrina la litis se traba con la contestación a la demanda.

4.1.2. Que el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, respecto al principio dispositivo establece a los jueces la obligación de resolver las causas en virtud del objeto que fijen las partes, es decir las pretensiones plasmadas en la demanda en cuanto las excepciones generales que se puedan presentar en la contestación a la demanda, demarcan claramente el marco de discusión de la causa, y de ninguna manera el juzgador puede ir más allá. Es importante señalar que en materia Tributaria se les ha otorgado a los jueces contenciosos tributarios la posibilidad de realizar un control de legalidad de cuestiones de puro derecho como es la caducidad de la facultad determinadora, sin embargo esta potestad no significa que el juzgador tributario pueda traer a debate hechos, que no pertenecen a un control de legalidad y que no se encuentran detallados en el objeto de la litis, como es en el presente caso la ineficacia de un acto firme y ejecutoriado.

4.1.3. Que es importante tener en cuenta que la demanda presentada por el actor se restringe a la impugnación de la Resolución de Reclamos No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349, referentes a la contribución solidaria sobre las utilidades. Es necesario señalar que el contribuyente no impugnó la liquidación de pago No. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, pues no se encontraba en discusión el impuesto a la renta, además esta liquidación de pago en atención al tiempo transcurrido era un acto firme y

ejecutoriado, el cual naturalmente no era susceptible de impugnación en vía judicial.

4.1.4. Que dentro del objeto de la litis establecido por el Tribunal A quo, es necesario resaltar que, la liquidación de pago No. 17201906500383958 no podía ser analizada en el proceso; pues, era un acto que se encontraba firme y ejecutoriado, lo cual se traduce en que su contenido no podía ser objetado.

4.1.5. Que la pretensión del actor en su demanda ataca a la resolución y liquidación de pago emitido en atención a la contribución solidaria, no así, al impuesto a la renta. De la revisión de los fundamentos de hecho y de derecho expuestos por la parte actora en su demanda, se puede verificar que únicamente se impugnó la resolución No.117012020RREC066553 y su antecedente, por lo que el Tribunal A quo mal podía declarar como ineficaz a un acto firme y ejecutoriado sobre el cual no cabe discusión alguna. Es claro entonces que la litis que debía analizar la Sala no podía considerar a un acto firme y ejecutoriado, pues este no fue impugnado.

4.1.6. Que el Tribunal A quo, establece que la liquidación de pago No. 17201906500383958 levantada por el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, es ineficaz a pesar de que como se ha indicado en el presente recurso, no es el acto administrativo que fue impugnado en el juicio y por tanto no se trabó la litis sobre este acto.

4.1.7. Por lo expuesto, es claro que en la sentencia recurrida se configura el vicio *extra petita*, por cuanto el Tribunal A quo resolvió un tema que no formaba parte de la litis delimitada en la audiencia preliminar y en la propia fallo recurrido, violentando de esta manera el principio dispositivo establecido en el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y el mandato de congruencia previsto en el artículo 92 del COGEP, normas que como señaló, han sido infringidas en la sentencia de instancia.

4.2. Respecto al caso quinto del artículo 268 del COGEP, el Tribunal A quo interpretó erróneamente el artículo 107 numeral 7 del Código Tributario, debido a que, en su parte considerativa al analizar esta norma, los juzgadores restringen su alcance, pues consideran que la notificación por medio electrónico no surte efectos sino cuando el contribuyente



descargue de su buzón electrónico en el acto notificado; conduciendo a que la Sala incorrectamente declare que la liquidación de pago No. 17201906500383958, como ineficaz y que por tanto la Resolución No. 117012020RREC066553 sea dada de baja.

4.2.1. Que se puede verificar que el error de interpretación cometido por el Tribunal A quo, se produjo debido a que los juzgadores han limitado los efectos de la notificación electrónica, pues erróneamente consideraron que la notificación electrónica surte efecto cuando el contribuyente descargue el acto de su buzón electrónico, particular que no se encuentra establecido en la norma aplicada.

4.2.2. Que haciendo un símil con las notificaciones de las providencias enviadas por los señores jueces de los diferentes tribunales y cortes en los casilleros electrónicos designados por las partes; lo resuelto por la Sala significaría que una notificación de una providencia únicamente sería válida cuando el abogado o una de las partes abrieran el correo que contiene la providencia y procedieran a descargar la misma, particular que a toda luz es errado, pues la notificación no puede depender de la voluntad de una de las partes procesales de ser descargado.

4.2.3. Que esta interpretación despoja a la notificación electrónica de toda practicidad, pues, si esta es supeditada a la voluntad de los administrados de descargar los actos o comunicaciones enviados por la Administración, se estaría frente a actos que nunca serían descargados por resultar contrarios a los intereses de los contribuyentes, con lo cual, la notificación electrónica perdería toda su utilidad y practicidad.

4.2.4. En el mismo sentido, establecer requisitos no constantes en la norma para que la notificación electrónica surta efectos, es obviamente una interpretación errada de la norma la cual, coarta su aplicación y resta sentido a la misma. Que la notificación de un acto administrativo sea este de manera física o electrónica, no considera la lectura del acto o su descarga, lo cual es obvio pues esto entorpecería el proceso de notificaciones, ya que no existiría nunca certeza de la notificación de un acto. Es así, que se limita el alcance del artículo en cuestión, dejando de lado que es la propia norma la cual claramente establece que la notificación electrónica surte efectos, sin requisitos adicionales como la descarga.

4.2.5. Que el artículo 107 numeral 7 del Código Tributario dispone que la notificación electrónica es una forma válida de notificación de los actos administrativos, sin que en ninguna parte de la norma consten requisitos adicionales para que surta efectos. Es decir, los efectos de la notificación electrónica no dependen a que el contribuyente descargue el acto de su buzón, pues este no es un requisito que se encuentra recogido en el artículo alegado. Por tanto, el sentido y alcance correcto de la norma infringida parte de que la notificación electrónica de un acto al buzón electrónico de un contribuyente es válida y surte efectos, desde que el acto es enviado al buzón del contribuyente.

4.3. Contestación al recurso: En escrito de 15 de marzo del 2023, las 17h08, el señor Óscar Santiago Campana Vargas, en calidad de Apoderado de la compañía extranjera MORELCO S.A.S., dio contestación al recurso de casación planteado, y manifestó que el acto impugnado en este juicio fue la Resolución No. 117012020RREC066553 que negó el reclamo administrativo presentado por MORELCO en contra de la Liquidación de Pago No. 17201906501083349 por Diferencias en el Pago de Contribución Solidaria sobre las Utilidades del ejercicio fiscal 2015.

4.3.1. Que la liquidación de Pago No. 17201906501083349 por Diferencias en la Contribución Solidaria por el Terremoto de Abril de 2016, fue efectuada por el SRI exclusivamente con base en los valores establecidos como utilidad en la Liquidación de Pago No. 17201906500383958 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015. En efecto, para establecer las diferencias por la contribución solidaria sobre las utilidades del año 2015, la Administración Tributaria simplemente multiplicó los USD. 4.110.349,65 de diferencia de utilidad determinada por el año 2015 por la tarifa del 3% de la contribución solidaria y generó el valor de USD. 123.310,48 como diferencia por la contribución solidaria.

4.3.2. Que la Liquidación de Pago No. 17201906500383958 por impuesto a la renta del año 2015 nunca fue notificada a MORELCO S.A.S., en legal y debida forma, sino que se enteró de dicha obligación cuando el SRI inició un juicio coactivo para el cobro y la única alternativa que le quedó a la compañía fue insinuar un recurso de revisión para que se corrija el error



de la falta de notificación de la liquidación de pago. Cuando se emitió la liquidación de pago No. 17201906501083349 por diferencias en la contribución solidaria, se interpuso un reclamo administrativo y se argumentó que el antecedente inmediato, esto es la liquidación de pago No. 17201906500383958 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 carecía de validez por falta de notificación, esto sin perjuicio de demostrar que las diferencias en las utilidades del año 2015 no tenían sustento técnico.

4.3.3. Que la Resolución No. 117012020RREC066553 que negó el reclamo administrativo presentado en contra de la liquidación de pago No. 17201906501083349, se sustentó exclusivamente en el hecho que la liquidación de pago No. 17201906500383958 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 *“no ha sido modificada, sustituida o considerada inválida, los resultados siguen firmes”* (subnumeral 5.12.3 y subnumeral 6.1 de la resolución impugnada). En la demanda interpuesta, uno de los argumentos fue que la liquidación de pago No. 17201906500383958 por Impuesto a la Renta del año 2015 no fue notificada en legal y debida forma. En la contestación a la demanda realizada por el SRI, el Procurador Fiscal de manera extensa defiende la validez de la notificación de la Liquidación de Pago por impuesto a la renta del año 2015.

4.3.4. Por lo tanto, con la impugnación realizada por la compañía sobre la falta de notificación de la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015 y con la contestación del SRI respecto a que esta notificación de ese acto determinativo sí fue realizada, se trabó la litis; y por ello, el Tribunal A quo fijó el objeto de la controversia en *“Analizar si la resolución No. 117012020RREC066553 de 13 de febrero de 2020 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas a través de la cual se negó el reclamo administrativo de impugnación a la liquidación de pago No. 17201906501083349 por diferencias en la contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015, ha considerado los elementos legales y fácticos para ratificar las diferencias determinadas en relación a la contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015”*.

4.3.5. Que dentro del último punto del objeto de la controversia, la Sala incluyó analizar los elementos legales y fácticos por los cuales se establecieron las diferencias en la

contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015, que específicamente correspondía a la legal y debida notificación de la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015, que fue el único antecedente mediante el cual se calcularon las diferencias de la contribución sobre las utilidades del año 2015. Tal es así que dentro de la audiencia de juicio, tanto actor como demandada practicaron la prueba demostrar la falta de notificación de la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015.

4.3.6. Que resulta totalmente incoherente que la Administración Tributaria, una vez que la Sala ha declarado la ineficacia de la notificación de la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015, señale que el fallo recurrido *“ha resuelto cuestiones que no fueron materia de litigio”*, en referencia a la ineficacia de la liquidación de pago, cuando desde la presentación del reclamo administrativo y durante toda la tramitación del presente juicio, el SRI intervino activamente para demostrar la validez de la notificación de dicho acto determinativo que sirvió de único sustento para establecer las diferencias por la contribución solidaria sobre las utilidades del año 2015.

4.3.7. Que la sentencia recurrida no se basa exclusivamente en la falta de notificación de la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015, sino que además, señaló que la Administración Tributaria debía verificar el correcto cumplimiento de la contribución solidaria sobre las utilidades del año 2015, ejercitando la facultad determinadora de manera integral, verificando la contabilidad de la compañía y sus documentos de soporte, lo cual no ha ocurrido en el presente caso.

4.3.8. Que la Administración Tributaria soslaya la naturaleza y alcance de la jurisdicción contencioso tributaria, que de conformidad con los artículos 300 y 313 numeral 2 del COGEP, que tiene por objeto realizar el control de legalidad de todos los antecedentes del acto impugnado; en el presente caso, es evidente que la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015 era el único antecedente inmediato de la liquidación de pago por la contribución solidaria por utilidades del año 2015; por lo tanto, era obligación la Sala verificar la validez de la liquidación por impuesto a la renta del año 2015 como antecedente inmediato del acto impugnado en el juicio.



3.4.9. Que la sentencia recurrida en su parte resolutoria, no ha dejado sin efecto a la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015 como equivocadamente señala el SRI, sino que se ha limitado a dejar sin efecto la determinación por contribución solidaria sobre las utilidades del año 2015; por lo tanto, no se ha configura la causal señalada de *extra petita*.

3.4.10. Que sin perjuicio que el artículo 107 del Código Tributario no es una norma de derecho sustantivo, sino que es una norma procesal, puesto que se refiere a las notificaciones de los actos administrativos (lo cual por sí solo, descalifica el recurso de casación interpuesto), es necesario indicar que, si bien dicha norma admite como una forma de notificación válida a la realizada a través de medios electrónicos, como el buzón del contribuyente en la página web del SRI o una dirección de correo electrónico, dicha norma impone un requisito imprescindible (convenientemente no mencionado en el recurso de casación), esto es que la Administración Tributaria cuente con los mecanismos que le permitan verificar que los sujetos pasivos *“inequívocamente recibieron dichos actos administrativos”*.

3.4.11. Que el mandato legal de la norma alegada le impone al SRI la obligación de demostrar

fehacientemente, que el mensaje electrónico que contenía la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015, antecedente inmediato de la liquidación de pago por contribución solidaria sobre las utilidades del año 2015, efectivamente fue recibida por la compañía. Por ello, en el fallo recurrido en el considerando 7.2 se realiza un análisis minucioso de la prueba actuada por el SRI para demostrar que cumplió con este mandato imperativo e irremplazable de confirmar la recepción del correo electrónico.

3.4.12. Que el Tribunal A quo reconoce que la compañía si firmó un acuerdo de uso de medios electrónicos; pero, aquello no significa que se haya cumplido con el requisito del numeral 7, esto es no se ha demostrado la recepción del correo electrónico con la liquidación de pago por impuesto a la renta del año 2015. En ese sentido, con el certificado emitido por la Secretaría Zonal 9 del SRI únicamente se ha demostrado el envío de un mensaje electrónico; pero, tampoco que se haya enviado al correo electrónico proporcionado por la compañía y peor que la Administración haya demostrado inequívocamente que dichos archivos fueron recibidos por el actor. Por lo expuesto, solicita se deseche el recurso de casación interpuesto.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el vicio de *extra petita* y en la errónea interpretación del

artículo 170 numeral 7 del Código Tributario, respecto a una liquidación de pago por contribución solidaria de utilidades del ejercicio fiscal 2015.

6. ANÁLISIS DE LA SALA DE CASACIÓN

6.1. El caso tercero del artículo 268 del COGEP, se refiere a la *“inconsonancia o incongruencia resultante de la comparación entre la parte resolutoria del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguientes modos o formas: 1) Cuando se otorga más de lo pedido ultrapetita; 2) Cuando se otorga algo distinto a lo pedido – extra petita; 3) Cuando se deja*

*de resolver sobre algo de lo pedido – citra petita; y, 4) Cuando se resuelve menos de lo pedido mínima petita*¹.

6.1.1. Las normas acusadas como infringidas son: a) *Código Orgánico General de procesos: Art. 92. Congruencia de las sentencias. “Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas*

¹ Ecuador. Corte Nacional de Justicia, en Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4, Quito: 31 de enero de 2007, p. 1337.



por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.” b) Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 19.- Principios Dispositivo, De Inmediación Y Concentración. “Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso.”

6.1.2. El recurrente cuestiona la sentencia porque a su decir la demanda presentada por el actor se restringe a la impugnación de la Resolución de Reclamo No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349, referentes a la contribución solidaria sobre las utilidades; que el contribuyente no impugnó la liquidación de pago No. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, que sin embargo, el Tribunal se pronuncia sobre la misma, invalidándola.

6.1.3. En la sentencia, el Tribunal, en el considerando 7.2., luego de analizar la notificación de la liquidación de pago No. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, que considera antecedente de los actos impugnados, concluye que no podía servir de base para establecer las diferencias en la contribución solidaria sobre utilidades, por la ineficaz notificación de la misma, razón por la que señala que no puede considerarse un acto firme y ejecutoriado y lo declara inválido al tenor de lo previsto en el artículo 139.2 del Código Tributario.

6.1.4. El caso tercero del artículo 268 del COGEP contiene los denominados errores por incongruencia externa; en la causa, el vicio que

se acusa, es de extra petita; para verificar es necesario confrontar el objeto de la controversia (que resulta de las pretensiones del actor y las de la entidad demandada) con lo resuelto por el Tribunal juzgador. En el caso, el objeto de la controversia, que se dejó señalado en los antecedentes, es “[...] ANALIZAR SI LA RESOLUCIÓN No. 117012020RREC066553 DE 13 DE FEBRERO DE 2020 EMITIDA POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS A TRAVÉS DE LA CUAL SE NEGÓ EL RECLAMO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN A LA LIQUIDACIÓN DE PAGO NO. 17201906501083349 POR DIFERENCIAS EN LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO FISCAL 2015, HA CONSIDERADO LOS ELEMENTOS LEGALES Y FÁCTICOS PARA RATIFICAR LAS DIFERENCIAS DETERMINADAS EN RELACIÓN A LA CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO FISCAL 2015 [...].”

6.1.5. La Sala encuentra que si bien el objeto de la controversia es la Resolución de Reclamo No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349, el cuestionamiento del accionante lo sustenta en que la liquidación de pago No. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, porque considera que no adquirió la condición de firme por falta de notificación, argumento que es aceptado por el Tribunal y declara inválida la Liquidación de diferencias por impuesto a la renta por el año 2015.

6.1.6. El Tribunal en su decisión, al declarar inválida la Liquidación de diferencias por impuesto a la renta por el año 2015, incurre en el vicio alegado por la entidad demandada, pues si bien la falta de notificación de este acto es sustento del cuestionamiento de la actora y es aceptado por el Tribunal, de manera equivocada, mal puede declararse su invalidez, al tratarse de un acto distinto cuya condición de firme lo reconoce la propia actora que declara haber insinuado recurso de revisión sobre el mismo. En consecuencia, al evidenciarse el vicio alegado, se casa la sentencia y se emite sentencia de mérito enmendando el yerro en el que incurre el Tribunal juzgador.

Los juzgadores de instancia señalaron “Ahora bien, remitiéndonos al acto impugnado y su



antecedente, tenemos que la liquidación de pago por la diferencia establecida en la contribución solidaria de utilidades, conforme lo establece el artículo 6 de la Ley Orgánica de su creación, fue efectuada por parte de la Administración Tributaria sobre la única base de la utilidad gravable que fue establecida en la liquidación de pago no. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, que de acuerdo al análisis efectuado por este Tribunal, no podía servir de base para establecer la contribución especial, pues a causa de su ineficaz notificación, no puede considerarse un acto firme y ejecutoriado y por tanto, sobre ella, liquidarse la contribución especial sobre las utilidades”, sin embargo, no consideraron que existía un recurso de revisión al respecto, que debía ser resuelto en sede administrativa y, eventualmente, podría judicializarse, recibiendo la decisión correspondiente por los canales previstos para el efecto, decisión que podría tener repercusión o no sobre el asunto puesto en conocimiento del Tribunal A quo.

Adicionalmente, se evidencia del fallo recurrido que los juzgadores de instancia, a más de pronunciarse sobre una notificación de un acto que no fue impugnado en sede judicial dentro de este proceso y mantenía pendiente una resolución de un recurso de revisión, analizan lo siguiente: “...Es así que, para este Tribunal el SRI al ejercer su facultad determinadora debía realizar un ejercicio completo de la contabilidad, registros, documentos de soporte y demás información obtenida del contribuyente y de sus bases de datos, que le permitan establecer la utilidad gravable que constituye la base imponible de la contribución solidaria, contrastándola con la información consignada en el formulario de la declaración de impuesto a la renta presentada por el contribuyente”, como si se tratara de una verdadera impugnación judicial contra la liquidación de pago no. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015. En consecuencia, al evidenciarse el vicio alegado, se casa la sentencia y se emite sentencia de mérito enmendando el yerro en el que incurre el Tribunal juzgador.

6.2. Sentencia de mérito. El accionante cuestiona la Resolución de Reclamo No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349, porque a su decir, el sustento de la misma es la liquidación de pago No. 17201906500383958 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, acto que considera no ha sido notificado por lo que estima que no tiene la condición de firme. Por lo tanto, para cuestionar el contenido o el debido proceso en cuanto a la liquidación de impuesto a la renta del ejercicio 2015, que no fue objeto del recurso de casación, deben respetarse por parte de los juzgadores y las partes involucradas, los canales legales establecidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, garantizando el principio de legalidad y seguridad jurídica, entre otros.

6.2.1. Sin embargo, el Tribunal omite considerar que se trata de un acto distinto e independiente de los que se cuestiona, que además tiene la condición de firme, que es reconocida por la parte demandada y por la propia accionante, por lo que no puede ser revisado a través de la impugnación judicial de otro acto, en este caso la resolución que atiende el reclamo la Liquidación de pago por contribución solidaria, ni siquiera a título de control de legalidad de los actos impugnados o sus antecedentes, en salvaguarda del principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución de la República.

6.2.2. Tratándose de un acto firme, distinto del objetado así como de su antecedente, no es sustento válido para desvirtuar las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado ni de su antecedente, que mantienen su condición de válidos.

6.3. Al establecerse improcedente la invalidez de la Liquidación de pago por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del año 2015, es innecesario analizar la errónea interpretación del artículo 107.7 del Código Tributario, cuestionamiento que gira en torno a los razonamientos que realiza el Tribunal respecto de la liquidación de diferencias por impuesto a la renta y que recae en el vicio aceptado de extra petita. El analizarlo implicaría que esta Sala, recaiga en la misma situación y analice una situación que no debía ser analizada en instancia.



7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2. Casar la sentencia impugnada y ratificar la validez de la Resolución de Reclamo No. 117012020RREC066553 y su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906501083349 por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades del ejercicio fiscal 2015.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838UATH2022OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.



– CONTRIBUCIÓN SOLIDARIA SOBRE UTILIDADES –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00327
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad de la resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas respecto de la contribución solidaria sobre el patrimonio (utilidades)
Fecha publicación sentencia	Miércoles, 11 de octubre de 2023, las 10h17.
Problemas jurídicos sede casacional	El problema jurídico consiste en determinar si la sentencia impugnada incurre en errónea interpretación de normas de derecho sustantivo de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril del 2016, y/o en aplicación indebida de normas de derecho sustantivo de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

Obiter Dicta / Resumen

Las declaraciones sustitutivas son nuevas declaraciones que proceden en caso de errores en la declaración inicial realizada por el contribuyente; pueden ser voluntarias o a pedido de la administración tributaria, como consecuencia de un proceso de declaración, por ejemplo, cuando se notifica una comunicación de diferencias. El efecto inmediato de la modificación de los valores declarados por utilidad es la variación en los valores del impuesto a la renta causado.

La remisión contemplada en la Ley de Desarrollo Productivo procede respecto de intereses, multas y recargos, condicionado al pago de la obligación principal, esto es, el valor del impuesto causado.

En la Ley de Desarrollo Productivo no existe norma expresa que establezca que, para acogerse a la amnistía tributaria promovida en dicha Ley, se debía incorporar un rubro denominado acumulación en su segunda declaración sustitutiva.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La Administración Tributaria al realizar la liquidación de pago de la contribución solidaria sobre las utilidades, con base a los valores registrados por la propia empresa actora en la segunda declaración sustitutiva, cumple estrictamente con el contenido del artículo 6 de la Ley Solidaria, que ordena que las sociedades que realicen actividades económicas y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, paguen una contribución del 3% de sus utilidades.

Al configurarse los vicios alegados, se casó la sentencia y se ratificó la validez de la resolución impugnada, así como su antecedente, la Liquidación por diferencias por la contribución solidaria sobre utilidades correspondientes al ejercicio 2015.

Conceptos abordados	Contribución solidaria sobre utilidades, Declaración sustitutiva, Remisión tributaria



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17510-2020-00327

Quito,
miércoles 11 de octubre del 2023,
las 10h17.

VISTOS:

La abogada Katy Vega Armijos, en calidad de Procuradora Fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 15 de septiembre del 2021, las 11h34, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación N°. 17510-2020-00327(1).

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Objeto de la controversia.- “[...] Establecer si es procedente la pretensión de la empresa actora de que se declare la aceptación tácita del reclamo administrativo presentado contra la Liquidación de Pago nro. 17201906502279455 ante el SRI; y de no ser así: (i) la nulidad de la Resolución nro. 117012020RREC275640 emitida el 17 de agosto de 2020 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por falta de motivación, o, (ii) por haber caducado la facultad

determinadora de la administración tributaria para determinar la Contribución Solidaria sobre el Patrimonio, considerando sus alegaciones, respecto de las cuales, el demandado ejerció su derecho de defensa y de contradicción, en la contestación a la demanda [...]”

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: “[...] aceptamos la demanda presentada por la compañía ANDES



PETROLEUM ECUADOR LTD., a través de su apoderado general, el señor Hu Quan; en consecuencia se declara nula la Resolución nro. 117012020RREC275640 de 17 de agosto de 2020, que resolvió negar el reclamo administrativo de impugnación contra la Liquidación de Pago nro. 17201906502279455 de 7 de octubre de 2019, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. [...]"

1.3. Recurso de casación.- En escrito de 28 de octubre del 2021, las 15h50, la abogada Katy Vega Armijos, en calidad de Procuradora Fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP, por los vicios de errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril del 2016; y aplicación indebida de los artículos 1, 4 y la Disposición General Tercera de la Ley

Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 05 de noviembre del 2021, las 14h49, en el término de los artículos 266 y 269 del COGEP. **1.5. Admisión:** En auto de 25 de enero del 2023, las 08h24, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala, declara la admisibilidad del recurso de casación, admitiendo el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por los vicios de errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril del 2016; y aplicación indebida de los artículos 1, 4 y la Disposición General Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal.

2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, las 10h35, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante

Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. **2.2.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.



4. FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

4.1. La recurrente manifiesta que como antecedentes la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad determinadora emitió la Liquidación de Pago No. 1721906502279455 por diferencias por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades. El acto administrativo consideró la utilidad gravable (\$121'418.102,77) determinada por el propio sujeto pasivo en su segunda declaración sustitutiva de impuesto a la renta del periodo fiscal 2015, para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre las utilidades. Que la compañía como parte de su derecho a la defensa presentó un reclamo administrativo en contra de la liquidación referida, que fue atendido mediante Resolución No. 117012020RREC275640, por medio de la cual el SRI negó el reclamo administrativo formulado.

4.1.1. Que la causal quinta del artículo 268 del COGEP, para su planteamiento y posterior resolución tiene como origen a los hechos probados toda vez que, la causal alegada no permite argumentación respecto a las pruebas, ni su valoración para lo cual, es necesario establecer como hechos ciertos y que fueron así considerados en la sentencia recurrida, los siguientes, 1. El SRI determinó el tributo comprendido en la contribución solidaria sobre utilidades a cargo de la compañía; 2. La empresa voluntariamente a través de la segunda declaración sustitutiva determinó la utilidad gravable del impuesto a la renta del período fiscal 2015 en USD \$ 121.418.102,77; y 3. La utilidad gravable determinada por el sujeto pasivo en la declaración sustitutiva de renta 2015 fue la considerada por el SRI para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre utilidades.

4.1.2. Que en el considerando 6.2 de la sentencia recurrida contiene la norma aplicada en el caso en concreto por parte de la Sala para efectos de resolución del problema jurídico. La norma en cuestión se refiere al artículo 6 de la Ley de Solidaridad; y por su parte, en el considerando 6.2.2 del fallo consta la errada interpretación de los juzgadores a la norma ibídem.

4.1.3. Que de la lectura de la sentencia recurrida se desprende que el Tribunal A quo establece un sentido y alcance diferente al contenido en la norma infringida. El yerro de interpretación se resume en dos puntos críticos, el primero, el Tribunal considera que la utilidad gravable

contenida en una declaración sustitutiva presentada por régimen especial de remisión no debe ser considerada para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre utilidades (adición normativa); y el segundo, la Sala considera que valerse del contenido de la declaración utilidad gravable sustitutiva sería una aplicación retroactiva de la norma.

4.1.4. Que respecto del primer punto es evidente que la Sala en su interpretación incorpora elementos no previstos en la estructura normativa del artículo 6 de la Ley de Solidaridad, otorgándole un sentido y alcance totalmente distinto al propio. La norma citada textualmente en el fallo menciona que la base imponible del 3% de la contribución solidaria será calculada sobre la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015. La norma de manera objetiva establece que la utilidad gravable del periodo impositivo 2015 es la base imponible para la tarifa del 3% sin que se advierta ningún criterio de excepcionalidad o condicionamiento especial que deba ser revisado a efectos del cálculo.

4.1.5. Que el Tribunal considera que la utilidad gravable consignada en la segunda declaración sustitutiva no podría considerarse para efectos de la contribución solidaria sobre utilidades porque aquella fue presentada para un régimen especial de remisión tributaria. Por lo que, el Tribunal A quo interpreta extensivamente que, para estos casos de régimen de remisión, no debe ser considerada la utilidad gravable consignada en la declaración presentada por el propio contribuyente aun cuando la propia norma bajo estudio así lo dispone (elemento objetivo). De ahí que, el artículo 6 de la Ley de Solidaridad no determina ningún tipo de excepción o condición de la que dependa la determinación de la base imponible para efectos de la contribución. La norma no establece que ante un régimen especial la configuración de la contribución solidaria se vea modificada, sino que esta condición es incorporada en la errónea interpretación de la sentencia recurrida.

4.1.6. Que el Tribunal A quo yerra cuando crea un nexo de dependencia entre la contribución solidaria sobre utilidades y el régimen especial de remisión, pues este no ha sido dado en la norma infringida. El artículo 6 de la Ley de Solidaridad con meridiana claridad establece que



la utilidad gravable de renta 2015 es la base imponible, indistintamente de si el actor se acogió o no a un régimen especial.

4.1.7. Que respecto del segundo punto, la Sala con base en la condición no prevista en la norma, régimen de remisión, estimó que el considerar a la utilidad gravable de una declaración sustitutiva propia del régimen especial implicaría un escenario de retroactividad. La idea de justificar la supuesta retroactividad es totalmente incorrecto, si el único fundamento se basa en un elemento no previsto en la norma.

4.1.8. Que la Sala intenta justificar su errada interpretación con la aplicación del principio de irretroactividad, sin embargo, la Ley de Solidaridad entró en vigencia a partir del 20 de mayo del 2016. De manera que, la propia norma se encargó de establecer los elementos constitutivos de la contribución solidaria, entre los que figura la base imponible en la utilidad gravable del período fiscal 2015. Por lo tanto, la norma en cuestión no sufrió reformas posteriores con las que se hubiera determinado una variación en la construcción del tributo y que aquellas hubieran sido aplicadas de manera retroactiva, como se sostiene en el fallo recurrido. **4.1.9.** Que el primer yerro se concentra en la adición de nuevos elementos por parte del Tribunal A quo dentro de la construcción normativa, sin que los mismos hayan sido expresamente normados por el legislador; y el segundo es consecuencia directa del primero, pues la Sala convencida de su errada inclusión de elementos en el artículo (régimen de remisión), estima que incluso la consideración de la información de la declaración sustitutiva por aplicación de régimen de remisión para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre las utilidades es retroactiva. No obstante, el segundo argumento interpretativo expuesto en sentencia parte de una falacia.

4.1.10. La correcta interpretación a la norma basada en la literalidad de esta recoge dos elementos, hipotético y consecuencia legal. El primero contempla a todas las sociedades que realicen actividades económicas y que fueran sujetos de impuesto a la renta; y, el segundo establece como consecuencia, el pago de la contribución solidaria sobre las utilidades consistentes en la aplicación de la tarifa del 3% a la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015.

4.1.11. En este sentido, la norma claramente establece un elemento objetivo de cálculo que

es la utilidad gravable del período económico 2015, sin más condicionamientos u excepciones. Entonces, habría que puntualizar que, la norma per se no se entromete en la forma en la que el contribuyente ha de determinar la utilidad gravable para fines impositivos en renta, pues la contribución solidaria y el impuesto a la renta son dos tributos totalmente diferentes sobre los que no existe ningún tipo de dependencia, según la norma invocada. Únicamente, la Ley de Solidaridad considera un elemento objetivo, que si bien nace de la determinación de renta es un mero resultado.

4.1.12. Que la norma categóricamente establece como base imponible a la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, la que es obtenida del impuesto a la renta, sin embargo, la norma no se detiene en el proceso de cálculo, en la fecha de determinación o en las razones que motivaron al sujeto pasivo a la determinación de cierta utilidad gravable, sino en el mero resultado. El elemento es sumamente objetivo utilidad gravable del año 2015 sin más condicionamientos.

4.1.13. Que el mandato legal infringido restringía a los juzgadores a la mera verificación de la utilidad gravable como elemento de cálculo. La norma no establecía que la declaración sustitutiva presentada por aplicación de régimen de remisión ocasione que la utilidad gravable ahí contenida sea inválida para efectos de la determinación de la contribución solidaria sobre utilidades. Por lo tanto, conforme lo mencionado antes, los juzgadores implementaron elementos no previstos en la norma, ocasionando una distorsión en el sentido y alcance real del artículo.

4.1.14. Que la infracción detallada, identificada y singularizada, ha incidido de forma trascendental en la decisión de la causa, ya que el Tribunal al interpretar de forma extensiva el artículo 6 de la Ley de Solidaridad estableció nuevos elementos para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre utilidades y se basó en aquellos para aceptar la demanda presentada por la empresa actora. El Tribunal al haber realizado una interpretación extensiva de la norma estimó que la utilidad gravable contenida en la declaración sustitutiva presentada por la empresa no es válida para efectos de calcular la contribución solidaria sobre utilidades porque fue presentada para acogerse el régimen de remisión. Para los juzgadores, la utilidad gravable contenida en la propia



declaración de la empresa no debe ser considerada para efectos de la aplicación del 3%, lo que, sin duda es una condición o exención no prevista en la norma, sino en el fallo materia del recurso de casación.

4.1.15. Que la correcta interpretación al artículo 6 de la Ley de Solidaridad es que toda sociedad que fuera sujeto pasivo del impuesto a la renta deberá cancelar como contribución solidaria el 3% de la utilidad gravable del impuesto a la renta del período fiscal 2015. Por lo que, con la correcta interpretación de la norma y los hechos ciertos antes referenciados el Tribunal A quo, hubiera concluido que, la empresa actora como parte de su segunda declaración sustitutiva de impuesto a la renta del período fiscal 2015 consignó el valor de USD \$ 121.418.102,77 como utilidad gravable del período, de ahí que, en función del elemento objetivo previsto en la norma correspondía la aplicación del 3%. Lo que, precisamente efectuó el Servicio de Rentas Internas en la liquidación de pago y confirmó en la resolución de reclamos.

4.1.16. Que en el considerando 6.2.2 de la sentencia recurrida, se identifican los artículos 1, 4 y Disposición General Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, que fueron indebidamente aplicadas por el Tribunal A quo.

4.1.17. Que es necesario establecer como hechos ciertos y que fueron así considerados en la sentencia recurrida, los siguientes, 1. El Servicio de Rentas Internas determinó el tributo comprendido en la contribución solidaria sobre utilidades a cargo de Andes Petroleum Ecuador Ltd.; 2. La empresa actora voluntariamente a través de la segunda declaración sustitutiva determinó la utilidad gravable del impuesto a la renta del período fiscal 2015 en USD \$ 121'418.102,77; y 3. La utilidad gravable determinada por el sujeto pasivo en la declaración sustitutiva de renta 2015 fue la considerada por el Servicio de Rentas Internas para efectos del cálculo de la contribución solidaria sobre utilidades.

4.1.18. Que el Tribunal A quo no debió aplicar las normas citadas porque la Administración Tributaria no determinó el impuesto a la renta de la compañía del período fiscal 2015; proceso que hubiera implicado la cuantificación de los componentes de la obligación, por ejemplo, la utilidad gravable. Que no cuantificó la

obligación que estaba vinculada con el régimen especial de remisión al que se refiere la contraparte en su acto de proposición, lo que hizo fue determinar la contribución solidaria sobre las utilidades por aplicación de la Ley de Solidaridad. Entonces, el yerro del Tribunal A quo radica en aplicar normas del régimen excepcional de remisión tributaria a un caso en el que los hechos ciertos revelan que la Administración determinó meramente el tributo de contribución solidaria sobre las utilidades.

4.1.19. Que el cargo en discusión está estrechamente ligado con el anterior, pues conforme con la correcta interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad para el cálculo de la base imponible bastaba con la utilidad gravable determinada por el sujeto pasivo, sin consideraciones adicionales. No debía aplicarse los artículos cuestionados porque la norma especial en la materia, Ley de Solidaridad, no remite a un cuerpo normativo diferente para efectos de la determinación de los componentes de la contribución solidaria sobre las utilidades.

4.1.20. Que las normas en concreto empleadas por la Sala, Ley de Remisión, no se refieren en lo absoluto a las contribuciones solidarias. El texto legal de los artículos estudiados no identifica reforma alguna a la Ley de Solidaridad. De ahí que, conforme consta de la cita textual de la sentencia, ninguna de las normas empleadas incluye algún tipo de régimen de excepción o situación preferente derivada de la aplicación de la ley de remisión respecto de la contribución solidaria sobre las utilidades.

4.1.21. Que el artículo 1 de la Ley de Remisión no debía ser aplicado a la causa porque de la revisión a los hechos ciertos de la sentencia no se desprende que la Administración Tributaria hubiera cuestionado la aplicación de un régimen de remisión para el impuesto a la renta del período fiscal 2015, pues lógicamente no podía hacerlo dado que la determinación tributaria fue de la contribución solidaria sobre las utilidades y no sobre el impuesto a la renta del período impositivo referenciado.

4.1.22. Que en relación con el artículo 4 de la Ley de Remisión tampoco debía ser aplicado al caso porque, en primer lugar, los hechos no se refieren a una determinación de impuesto a la renta 2015 con el que se encuentre vinculado el régimen de remisión, y, además, porque la declaración sustitutiva allí prevista en el artículo está orientada a la aplicación de la remisión



de interés, multas y recargos, no de la modificación de la utilidad gravable. No se desprende que, la norma alude a algún tipo de consideración especial de la declaración sustitutiva con relación a la determinación de la contribución solidaria sobre utilidades, específicamente con la base imponible.

4.1.23. Que la Disposición General Tercera de la Ley de Remisión tampoco resultaba aplicable al caso en función de los hechos ciertos de la sentencia recurrida. La Administración Tributaria en este proceso no persiguió el cobro de valores determinados por concepto de impuesto a la renta. Ni siquiera existe un acta de determinación levantada como ordena el presupuesto legal de la Disposición General Tercera, sino que el hecho cierto revela que el actor de manera voluntaria presentó su declaración sustitutiva por renta 2015.

4.1.24. Por último, de la lectura a las normas que fueron aplicadas se verifica un régimen de remisión de intereses, multas y recargos, pero su texto no se refiere entonces a ningún tipo de modificación de la utilidad gravable del período fiscal. De ahí que, en el evento de que no fueran validados los anteriores razonamientos, los señores Magistrados podrán inferir que el régimen de remisión en nada modificó a la utilidad gravable del ejercicio económico en el que el contribuyente hubiera aplicado dicho régimen. Y, menos aun que esta modificación hubiera tenido que ver con la determinación de la contribución solidaria sobre utilidades. Por lo tanto, la Sala aplicó normas erradas frente a los hechos ciertos de la causa.

4.1.25. Que las normas que correspondían ser aplicadas son el artículo 89 del Código Tributario en conjunto con el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, sería oportuno mencionar que el Tribunal en cuanto se refiere al segundo artículo únicamente lo mencionó en la sentencia, pero no lo aplicó. El Tribunal A quo se refiere a la norma en cuestión con el único propósito de identificar que el Servicio de Rentas Internas desconoció que la empresa actora presentó la declaración sustitutiva por el régimen de remisión. La mera cita de la norma en la sentencia no significa que hubiera sido aplicada.

4.1.26. Que correspondía aplicar las dos normas alegadas porque como hechos ciertos constan que el contribuyente presentó una segunda declaración sustitutiva de impuesto a la

renta del período fiscal 2015 y que esta incluyó una mayor utilidad gravable, ergo impuesto a pagar. Por lo que, la declaración sustitutiva, analizada por el SRI, era perfectamente válida y además resultaba ser vinculante y definitiva para el contribuyente. Por lo que, la información extraída de esta declaración fue una acción correcta para efectos de levantar la determinación de la contribución solidaria sobre las utilidades.

4.1.27. Que la aplicación de estas normas hubiera implicado que se reconozcan que la utilidad gravable determinada por el propio sujeto pasivo de USD. 121'418.102,77 era definitiva y vinculante para fines tributarios. De ahí que, conforme la debida interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad, a esa utilidad gravable correspondía aplicar el 3% para obtener la contribución solidaria sobre utilidades. Razonamiento que precisamente fue empleado en el acto impugnado y antecedente, lo que en sentencia debió ser ratificado.

4.1.28. Que el Tribunal A quo aplicó indebidamente los artículos 1,4 y Disposición General Tercera de la Ley de Remisión, pues la Administración Tributaria no determinó renta del período fiscal sobre el que la actora se habría acogido al régimen de remisión (2015). La determinación tributaria se limitó exclusivamente a la contribución solidaria sobre las utilidades, que la misma es regulada por la Ley de Solidaridad. Es decir, las normas en concreto aplicadas no fueron las correctas debido a los hechos ciertos de la causa explicados con antelación.

4.1.29. Que las normas en cuestión tampoco identifican algún tipo de exoneración de las condiciones en las que debía ser configurada la contribución solidaria sobre utilidades. De ahí que las normas no implican ningún tipo de reforma al régimen legal previsto al tipo de tributo tantas veces comentado, siendo incorrecta su aplicación por parte del Tribunal A quo. Entonces, la trascendencia del vicio radica en la aplicación de normas que en nada tenían relación con los hechos de la causa (determinación de contribución solidaria sobre utilidades). Las normas que debieron ser aplicadas en lugar de las denunciadas son los artículos 89 del Código Tributario en conjunto con el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, toda vez que como hechos ciertos constaba que la empresa presentó una declaración sustitutiva



de renta 2015 con una utilidad gravable mayor que generó más impuesto a pagar, por lo que, la información de esta declaración era vinculante y definitiva para el contribuyente.

4.1.30. Que con las con las normas aplicadas (89 Código Tributario y 101 de la LRTI) e interpretadas correctamente (artículo 6 de la Ley de Solidaridad), la Sala habría inferido que la utilidad gravable del 2015 determinada voluntariamente por la empresa era de USD. 121 418.102,77, y por mandato legal a este valor debió ser aplicado el 3% por contribución solidaria sobre utilidades.

4.2. Contestación al recurso:

En escrito de 13 de marzo del 2023, las 14h53, el doctor Javier Niquinga Salazar, en calidad de Procurador Judicial de la compañía Andes Petroleum Ecuador Ltd., da contestación al recurso de casación planteado por la Administración Tributaria y manifiesta que de acuerdo a los argumentos del SRI, existiría una errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016 Tribunal de instancia y, a su criterio, esta norma debe, (i) interpretarse y aplicarse en forma aislada del ordenamiento jurídico, es decir sin armonía con la normativa que se encontraba involucrada en la presentación de la segunda declaración sustitutiva del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015, presentada el 20 de diciembre del 2018 por Andes Petroleum, es decir el régimen especial de remisión tributaria; y, (ii) adicionalmente, considera que no cabe la consideración del Tribunal A quo sobre la irretroactividad, principio al que acude los juzgadores para complementar su fundamentación sobre el hecho que, una declaración sustitutiva presentada única y exclusivamente para instrumentar la amnistía tributaria vigente solo a partir del 21 de agosto del 2018, no podría generar efectos retroactivos para el cálculo de la base imponible del impuesto por contribución solidaria sobre utilidades, que utiliza la declaración del impuesto a la renta del ejercicio económico 2015.

4.2.1. Que la Corte Constitucional ha expresado en varios de sus pronunciamientos que “el sistema o régimen tributario implica un conjunto ordenado, lógico y coherente de tributos y normas que los regulan, en que cada uno se considera parte de un todo armónicamente

relacionado”. Un sistema tributario no puede, como pretende la Administración Tributaria, desprenderse de la lógica y coherencia ni omitir la interpretación teleológica y sistemática que corresponde. La ratio legis en el ámbito tributario de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, era obtener recursos para el Estado a través de la remisión tributaria, y en la instrumentación de esta figura se estableció la regla para aquellos casos de ejercicios económicos no determinados por el SRI sobre los cuales el contribuyente podía acogerse a los beneficios contemplados en dicha Ley, siempre y cuando presenten las declaraciones sustitutivas y efectúen los pagos respectivos dentro del respectivo plazo.

4.2.2. Que en el caso de estas declaraciones sustitutivas, presentadas para instrumentar la remisión tributaria, no se cumple el presupuesto de corrección o enmienda de errores que alega la administración en su recurso de casación (artículo 89 del Código Tributario). Por el contrario, mi representada se ratifica en la veracidad de la declaración inmediata anterior y de manera expresa señaló oportunamente, ante la propia autoridad tributaria, que presentó las sustitutivas determinadas por la ley con el único propósito de resolver, de una vez por todas, las controversias tributarias que quedaron finiquitadas por virtud de la Ley de Fomento Productivo.

4.2.3. Que la obligación proveniente del impuesto por contribución solidaria sobre utilidades no podía verse afectada con la declaración sustitutiva del ejercicio 2015 presentada con una sola finalidad, acogerse a la remisión tributaria. Que el artículo 6 de la Ley de Solidaridad no puede interpretarse aisladamente sino en armonía con el régimen especial de remisión tributaria contenido en la Ley de Fomento Productivo. Al respecto, la doctrina unisona sobre la interpretación jurídica prevén que ninguna norma puede resolver un problema en forma aislada del universo que compone el ordenamiento jurídico puesto que en aquel se hallarán complementos vitales para que el espíritu de la ley cobre vida.

4.2.4. Que se concluye que los siguientes hechos se constituyen como probados de conformidad con el análisis expuesto en el numeral 6.2.2 de la sentencia recurrida, 1. Para



que Andes Petroleum se acoja a la amnistía tributaria promovida en la Ley de Fomento Productivo debía incorporar un rubro denominado acumulación en su segunda declaración sustitutiva, pese a que mi representada no ha percibido dichos ingresos; 2. Para incorporar dicho rubro que le permitía al Estado beneficiarse de un impuesto mayor, se aseguró a través de la Ley de Fomento Productivo que, al incluir el concepto acumulación, interpretado por el SRI como un ingreso gravado (cuando ni siquiera se configuraba el hecho generador de renta, pues ese ingreso no fue realmente percibido), tal concepto no fuera aceptado en los términos analizados por el SRI y la utilidad real del ejercicio no se vea afectada, pues su incorporación a la declaración sustitutiva tenía como propósito exclusivo acogerse a la amnistía tributaria; y 3. El pago generado por la remisión tributaria de parte de mi representada y las compañías que integran su grupo ascendió a 310 millones de dólares.

4.2.5. Que la sana crítica aplicada por el Tribunal A quo en el fallo recurrido evidencia no solo lo elemental, sin remisión tributaria no hubiere existido la declaración sustitutiva que el SRI utilizó para determinar el impuesto a la contribución solidaria sobre utilidades; sino que, para atender la alegación de la compañía, razonó a la luz del principio de capacidad contributiva, principio que se deriva del de equidad y se encuentra contemplado en el artículo 300 de la Constitución. El principio de capacidad contributiva implica que solamente las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden configurar el hecho generador de una obligación tributaria, y la consideración de utilidad de un ingreso no percibido como el proveniente del concepto acumulación quiebra de modo absoluto el precepto.

4.2.6. Que la falta de pago por parte del Estado ecuatoriano de los servicios prestados por la compañía en el ejercicio económico 2015 por insuficiencia de ingreso disponible conforme la cláusula de acumulación prevista en el Contrato de Prestación de Servicios para la exploración y explotación del bloque Tarapoa, fue un hecho no controvertido en el proceso, ni observado ni objetado por la Administración Tributaria. En consecuencia, no podía ser parte de la base del cálculo de la utilidad del año 2015 un ingreso no percibido por mi representada, únicamente consignado en dicha declaración

para viabilizar el acogimiento a la remisión tributaria, pues la Administración se posicionó en hacerlo de esa forma, de lo contrario ¿cuál pudiera haber sido para Andes Petroleum el propósito de incorporar una utilidad sobre un ingreso no percibido ni aceptado como tal a lo largo del tiempo? Este hecho no controvertido, que junto con los probados permitieron llegar al Tribunal Tributario a la conclusión "(...) que no se (sic) puede la administración tributaria considerar el valor consignado como utilidad en la segunda sustitutiva de la actora para determinar la CSU, en aplicación de las normas claras, previas y públicas previstas en dicha Ley atendiendo al principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 82 (...) "

4.2.7. Que por lo expuesto, la descripción de los hechos probados, realizados por la Administración en su recurso de casación se encuentran incompletos y descontextualizados, porque si bien es cierto que determinó el impuesto a la contribución solidaria sobre utilidades y lo hizo con base en la declaración presentada por Andes Petroleum el 20 de diciembre del 2018, omitió señalar que al momento de presentar la segunda declaración sustitutiva el 20 de diciembre del 2018, regía el régimen especial de remisión tributaria contenido en la Ley de Fomento Productivo.

4.2.8. Que la razón de ser de la presentación de la segunda declaración sustitutiva fue la de acogerse al régimen especial de remisión tributaria, pues Andes Petroleum condujo las notificaciones necesarias a la administración tributaria a tal propósito, por lo que no hay oportunidad de confusión sobre el animus que movió a la compañía a presentar la segunda sustitutiva.

4.2.9. Que la normativa que amparaba al régimen especial de remisión tributaria establecía que no se entenderá aceptado por los contribuyentes los conceptos que el SRI advierta y discuta ni que la "utilidad" que se registre para acogerse a la remisión tributaria pueda ser alterada respecto de la presentada antes de la vigencia de la Ley de Fomento Productivo.

4.2.10. Que la utilidad referida por el SRI para determinar la contribución solidaria sobre utilidades provenía de un ingreso no percibido por efecto de la aplicación de la cláusula de acumulación; y que la absolución de consulta constante en el Oficio No. 9170120180CON003586 de 14 de diciembre de 2018 -anunciada y



practicada como prueba por las dos partes, reconocía todo lo anterior.

4.2.11. Que la Administración Tributaria olvida que los juzgadores deben emitir sus resoluciones aplicando la sana crítica con lógica jurídica e interpretación sistemática, ésta arriba a conclusiones falaces en su recurso en el que convenientemente se detiene a indicar exclusivamente la tarifa del impuesto por contribución solidaria sobre utilidades (3% de la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015) sin revisar el efecto jurídico que derivó del régimen especial de remisión vigente para la fecha en que Andes Petroleum presentó la declaración sustitutiva sobre la que enmarcó su determinación tributaria.

4.2.12. Que en relación con la aplicación retroactiva a la que refiere la sentencia como fundamento complementario a su análisis y decisión, el SRI comprende equivocadamente lo expresado y razonado por el Tribunal A quo, toda vez que en su recurso de casación únicamente indica que la Ley de Solidaridad no sufrió ninguna modificación desde su creación en el año 2016 por lo que la base del cálculo para la contribución solidaria sobre utilidades no se vio modificada.

4.2.13. Que las normas del régimen tributario en general no pueden interpretarse de forma aislada sino en armonía con el resto del ordenamiento jurídico, las sentencias como la recurrida por la Administración Tributaria no pueden comprenderse por párrafos aislados sino en contexto y conjunto de sus silogismos y conclusión.

4.2.14. Que cuando la sentencia menciona que no pueden aplicarse normas con efecto retroactivo, se refiere al alcance que pretende darle la Administración Tributaria a la declaración sustitutiva presentada el 20 de diciembre del 2018 y a la consignación de una utilidad proveniente de un concepto no aceptado por Andes Petroleum pero registrado con el único propósito de acogerse a la remisión tributaria, régimen especial vigente solo a partir de la publicación de la Ley de Fomento Productivo en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 del 21 de agosto del 2018, de tal forma que el valor registrado como utilidad para aplicar lo dispuesto en una ley vigente a partir del 21 de agosto del 2018 no puede ser utilizado retroactivamente por la Administración Tributaria para determinar el impuesto a la contribución soli-

daria sobre utilidades cuya base imponible se debe sujetar a la establecida en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio económico 2015 presentada bajo el régimen ordinario, es decir en el año 2016.

4.2.15. Que a criterio del SRI cualquier utilidad consignada en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2015 -sea irreal, ficticia, equivocada o inexacta- es atribuible para el cálculo de la base imponible del impuesto a la contribución solidaria sobre utilidades, no cabe para el SRI la posibilidad de que dicho rubro no se ajuste a la realidad económica del contribuyente ni sea el reflejo de corresponder a un registro exigido por las autoridades de la Administración Tributaria para que sea consignado en una declaración sustitutiva a pesar de no ser real (insistimos: no corregimos ni enmendamos errores, por lo que no se cumple el presupuesto jurídico referido por el SRI sino el requisito impuesto por la Ley de Fomento Productivo), para efecto exclusivo de acogerse al régimen especial de remisión tributaria del año 2018.

4.2.16. Que la real situación impositiva del contribuyente es lo que prima en materia tributaria y precisamente ello es lo que ha detectado el Tribunal A quo en pleno ejercicio de su sana crítica en la valoración probatoria, al establecer como un hecho cierto que la declaración sustitutiva presentada el 20 de diciembre del 2018 obedeció a un requerimiento establecido por el artículo 4 de la Ley de Fomento Productivo para acogerse a la remisión de intereses, multas y recargos.

4.2.17. Que no existe por tanto una interpretación extensiva del artículo 6 de la Ley de Solidaridad, lo que existe es una correcta aplicación de la sana crítica y lógica jurídica para entender el verdadero alcance del rubro utilidades consignada en la segunda declaración sustitutiva presentada por Andes Petroleum para aplicar la remisión tributaria.

4.2.18. Que la Administración Tributaria acusa la supuesta aplicación indebida de los artículos 1,4 y Disposición General Tercera de la Ley de Fomento Productivo, manifestando para el efecto que "(...) el yerro del Tribunal radica en aplicar normas del régimen excepcional de remisión tributaria a un caso en el que los hechos ciertos revelan que la Administración determinó meramente el tributo de contribución solidaria sobre las utilidades (...)" En el proceso concurren tres etapas de importancia:



el momento cognoscitivo, que supone el conocimiento de los hechos y las demás circunstancias relevantes del conflicto; una instancia de evaluación de tales hechos a la luz de las normas que se juzgan pertinentes para ello y, la decisión, que se manifiesta en la parte resolutive del fallo.

4.2.19. Que de la explicación y fundamentación realizada en el fallo recurrido, se desprende que la aplicación de la normativa acusada como indebida proviene de un análisis lógico

de los hechos probados y anotados como tales en la sentencia, producto de su sana crítica, es decir no pueden catalogarse como arbitrariamente aplicadas pues han sido evaluadas su pertinencia al caso, a la luz de una correcta valoración probatoria. Queda claro que en su recurso el SRI lo que pretende es que se case la sentencia sin tener un fundamento válido, pues evidentemente lo que existe es una inconformidad en la decisión.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde “Determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, respecto de la

impugnación de la Liquidación de Pago No. 17201906502279455 por diferencias por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades.”

6. ANÁLISIS DE LA SALA DE CASACIÓN

6.1. El recurrente acusa los vicios de errónea interpretación e indebida aplicación de normas, con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, cuestionamientos que están relacionados con el problema central en discusión, la procedencia o no de la liquidación de pago de la contribución solidaria sobre utilidades de la empresa actora, por lo que se abordan los cuestionamientos de manera conjunta.

6.2. La errónea interpretación “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”

6.3. La indebida aplicación se produce “(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.” Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede

errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”

6.4. Las normas acusadas como infringidas son: a) Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal: Art. 1.- Remisión de interés, multas y recargos.- “Se dispone la remisión del 100% de intereses, multas y recargos derivados del saldo de las obligaciones tributarias o fiscales internas cuya administración y/o recaudación le corresponde únicamente al Servicio de Rentas Internas conforme los términos y condiciones establecidos en la presente Ley y las resoluciones que para el efecto emita el Servicio de Rentas Internas. Las obligaciones tributarias o fiscales vencidas con posterioridad al 2 de abril de 2018, así como las obligaciones correspondientes a la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, no podrán acogerse a la remisión prevista en este artículo. En lo relativo a la remisión de las cuotas del Régimen Impositivo Simplificado RISE, así como lo relacionado a la remisión y saneamiento de los valores que componen la matriculación vehicular, se deberá aplicar lo



establecido en los artículos 9 y 11 de la presente Ley. Todas las referencias a "contribuyentes" realizadas en el presente Capítulo, deberán entenderse de forma general a "sujetos pasivos" de conformidad con los términos contenidos en el Código Tributario." Art. 4.- Declaración de obligaciones durante el período de remisión.- "Los contribuyentes que no hubieren declarado sus obligaciones tributarias o fiscales vencidas al 2 de abril de 2018, así como aquellos que presenten declaraciones sustitutivas en relación a dichas obligaciones que no hayan sido previamente determinadas, podrán acogerse a la presente remisión, siempre y cuando efectúen la(s) respectiva(s) declaración(es), y adicionalmente realicen los pago(s), o soliciten facilidades, según corresponda, hasta el plazo máximo previsto en el artículo 2 de la presente Ley. El Servicio de Rentas Internas aplicará de oficio la remisión cuando haya constatado el cumplimiento del deber formal por parte del contribuyente y verificado que el saldo de la obligación consista únicamente de multas o recargos." Disposiciones Generales: TERCERA.- "El pago o desistimiento efectuados al amparo de esta ley no implican ni constituyen aceptación de los conceptos contenidos en los actos de determinación que los originaron; y al tratarse de un régimen de remisión excepcional de rango legal, no alterarán la utilidad del ejercicio declarada por el contribuyente para los efectos de la aplicación del artículo 97 del Código del trabajo."; b) Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril del 2016: Art. 6.- Contribución Solidaria sobre las Utilidades.- "Las sociedades que realicen actividades económicas, y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, pagarán una contribución del 3% a sus utilidades que se calculará teniendo como referencia la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015. Las personas naturales pagarán esta contribución teniendo como referencia la base imponible del ejercicio fiscal 2015, siempre y cuando ésta supere los doce mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD \$12.000), excluyendo las rentas por relación de dependencia y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. También pagarán esta contribución los fideicomisos mercantiles que

generaron utilidades en el ejercicio fiscal 2015, independientemente que estén o no obligados al pago del Impuesto a la Renta. Se exoneran del pago los contribuyentes que hayan sufrido una afectación directa en sus activos o actividad económica como consecuencia del desastre natural en las condiciones que se definan en el reglamento y cuyo domicilio se encuentre en la provincia de Manabí, el cantón Muisne y otras circunscripciones afectadas de la provincia de Esmeraldas, así como los contribuyentes de otras circunscripciones que hubiesen sido afectados económicamente conforme a las condiciones que se definan mediante la resolución del Servicio de Rentas Internas. El pago se realizará en tres cuotas mensuales, a partir de su promulgación en el Registro Oficial, de conformidad con el noveno dígito del RUC de la persona natural o sociedad. Esta contribución podrá estar sujeta a facilidades de pago por un plazo máximo de hasta tres meses, sin que se exija el pago de la cuota establecida en el artículo 152 del Código Tributario. Cuando las micro y pequeñas empresas sujetas al pago de esta contribución que hayan cancelado como concepto de anticipo de impuesto a la renta del año 2015 un valor mayor que el impuesto causado, podrán utilizar como crédito tributario para el pago de esta contribución, dicho exceso. En ningún caso este crédito tributario podrá ser mayor a la contribución establecida en este artículo."

6.5. La recurrente acusa la errónea interpretación del artículo 6 de la Ley de Solidaridad porque a su decir, el Tribunal al haber realizado una interpretación extensiva de la norma ya referida, estimó que la utilidad gravable contenida en la declaración sustitutiva presentada por la empresa no es válida para efectos de calcular la contribución solidaria sobre utilidades porque fue presentada para acogerse el régimen de remisión. Sobre la indebida aplicación de los artículos 1,4 y Disposición General Tercera de la Ley de Remisión, la Administración Tributaria no determinó renta del período fiscal sobre el que la actora se habría acogido al régimen de remisión; que la determinación tributaria se limitó exclusivamente a la contribución solidaria sobre las utilidades, que la misma es regulada por la Ley de Solidaridad. En definitiva, que las normas aplicadas no fueron las correctas debido a los hechos ciertos de la causa.



6.6. En la sentencia, en el considerando 6, constan los argumentos de la decisión. Sobre el tema en discusión sostiene que la segunda declaración sustitutiva por Impuesto a la Renta del 2015, la compañía la realizó bajo un régimen especial y excepcional de remisión de tributos prevista en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, (Ley de Desarrollo Productivo), por lo que la Administración tributaria no puede considerar el valor consignado como utilidad para determinar la contribución solidaria por utilidades.

6.7. El tema en discusión está relacionado con la pertinencia o no de utilizar la declaración sustitutiva de la empresa actora como sustento para la liquidación de la contribución solidaria establecida por la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril del 2016, (Ley de Solidaridad).

6.8. Una primera reflexión a realizar es sobre la naturaleza y alcance de las declaraciones sustitutivas; éstas son nuevas declaraciones que proceden en caso de errores en la declaración inicial realizada por el contribuyente; pueden ser voluntarias o a requerimiento de la administración tributaria, como consecuencia de un proceso de declaración, por ejemplo, cuando se notifica una comunicación de diferencias. En el presente caso, por el ejercicio fiscal 2015 de impuesto a la renta, la empresa actora ha presentado, además de la declaración inicial de 28 de abril de 2016, dos declaraciones sustitutivas, la primera de 2 de agosto de 2016 en la que no existe variación en el valor de la utilidad declarada en la original; y, la segunda sustitutiva de 20 de diciembre de 2018, en la que el valor original de USD \$ 9'400,625,31 es sustituido por el valor de USD \$ 121'418.102,77; este último valor es considerado por la Administración en la Liquidación de pago objeto de la resolución impugnada. La existencia de las declaraciones referidas y sus valores no son objeto de discusión. Tampoco se discute que las declaraciones sustitutivas no son consecuencia de un proceso de determinación o de control de impuesto a la renta por parte de la Administración tributaria, sino como expresamente se reconoce, fueron presentadas voluntariamente por la empresa

actora, cuyo argumento es que fue presentada para cumplir con la exigencia de la Ley de Desarrollo productivo, con el propósito de acogerse a la remisión.

6.9. El efecto inmediato de la modificación de los valores declarados por utilidad es la variación en los valores del impuesto a la renta causado, pues se trata de un reconocimiento expreso de la existencia de valores diferentes que no fueron incluidos en la declaración inicial, independiente de las razones que tuvo la empresa para su actuar, que no pueden ser objeto de verificación en esta causa, porque no se trata de un ejercicio determinativo de impuesto a la renta, pero que se lo refiere porque el valor de la segunda declaración sustitutiva es utilizado por la Administración del tributo que si es objeto de la discusión.

6.10. En lo que respecta a los argumentos utilizados por la empresa actora y validados por el Tribunal en su decisión, respecto a que la segunda declaración sustitutiva es consecuencia de la exigencia de la Ley de Desarrollo Productivo, es preciso indicar que la remisión contemplada en dicha ley, procede respecto a intereses, multas y recargos, condicionado al pago de la obligación principal, esto es el valor del impuesto causado. Si como sostiene la empresa, para acogerse a la remisión, tuvo que presentar una declaración sustitutiva, la consecuencia inmediata fue que el impuesto a la renta causado y pagado, fue sobre el valor de las utilidades declaradas, esto es, los valores de la segunda declaración sustitutiva, no de la primera, pues de lo contrario, la declaración sustitutiva carecería de razón de haberla presentado. Por otra parte, no existe en la Ley de Desarrollo Productivo, norma expresa que establezca lo que se argumenta, que para que se acoja a la amnistía tributaria promovida en la Ley de Desarrollo Productivo debía incorporar un rubro denominado acumulación en su segunda declaración sustitutiva, por lo que el argumento resulta insustancial.

6.11. Como consecuencia de lo expuesto de manera previa, lo que sostiene el Tribunal en su decisión que “[...] esa segunda declaración sustitutiva por IR del 2015 efectuada por la compañía se realizó bajo un régimen especial y excepcional de remisión de tributos, en este caso del IR del ejercicio fiscal 2015...” es una afirmación que no tiene sustento legal, produciéndose los errores de indebida aplicación de



los artículos 1, 4 y Tercera disposición general de la Ley Desarrollo Productivo.

6.12. La Administración Tributaria al haber procedido a realizar la liquidación de pago de la contribución solidaria sobre las utilidades, con base a los valores registrados por la propia empresa actora en la segunda declaración sustitutiva, cumple estrictamente con el contenido del artículo 6 de la Ley Solidaria, que ordena que las sociedades que realicen actividades económicas y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, paguen una contribución del 3% de sus utilidades, considerando

la utilidad gravable del ejercicio que en este caso es la declarada por la empresa en su segunda declaración sustitutiva, pues no existe ningún régimen especial o excepcional que lo sustente su no observancia, como equivocadamente razona el Tribunal juzgador.

6.13. Al configurarse los vicios alegados, se casa la sentencia y se ratifica la validez de la resolución impugnada, así como su antecedente, la Liquidación por diferencias por la contribución solidaria sobre utilidades correspondientes al ejercicio 2015.

7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2. Casar la sentencia impugnada y ratificar la validez de la resolución impugnada, así como su antecedente, la Liquidación de Pago No. 17201906502279455 por diferencias por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, respecto de la impugnación de la Liquidación de Pago No. 17201906502279455 por diferencias por concepto de contribución solidaria sobre las utilidades. La Sala encuentra procedentes los vicios de errónea interpretación y aplicación indebida, casa la sentencia y ratifica la validez de los actos impugnados.



— ORDENANZA 1.5 X MIL ACTIVOS TOTALES —

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2021-00003
Pretensión de la causa	Declarar la nulidad de los artículos que regulan, en su orden, el objeto del impuesto y el hecho generador, el sujeto pasivo y el domicilio principal (Arts. 1, 3 y 14) de la Ordenanza que reglamenta la determinación, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el GAD Municipal del cantón Atacames.
Fecha publicación sentencia	Viernes, 27 de octubre de 2023, las 12h28.
Problemas jurídicos sede casacional	El problema jurídico consiste en determinar la legalidad o no de los artículos que regulan el objeto del impuesto y el hecho generador, el sujeto pasivo y el domicilio principal de la Ordenanza que regula la determinación, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el GAD Municipal del cantón Atacames.

Obiter Dicta / Resumen

Al realizar el análisis correspondiente, la Sala especializada en lo que se refiere a los artículos que regulan el objeto del impuesto y el hecho generador; y, el sujeto pasivo (Arts. 1 y 3), resolvió que no es pertinente pronunciarse nuevamente sobre aquello, toda vez ya analizó en una causa anterior la legalidad de dichos artículos, habiéndose ordenado excluir las palabras eventual y eventualmente que constaban en dichos artículos pues contravienen el principio de reserva legal al modificar el hecho generador del impuesto, que de manera expresa grava a quienes ejerzan permanentemente actividades económicas.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Para resolver la causa, la Sala concluye que la condición para que se produzca el hecho generador y nazca la obligación de pagar el impuesto del 1.5 por mil es la realización de actividades económicas en la jurisdicción cantonal. Dicha actividad económica se realiza donde tiene su domicilio o donde está su planta principal o sucursales, por lo que ampliarlo a actividades económicas de cualquier índole o a través de otras actividades como la comercialización o distribución, es desnaturalizar el alcance del hecho generador y contravenir el principio de legalidad que protege al impuesto.

También se precisa que para cobrar el impuesto, es suficiente, lo previsto en los artículos que regulan el objeto del impuesto y el hecho generador; y, el sujeto pasivo en la Ordenanza (Arts. 1 y 3), ratificando que se tratan de actividades económicas permanentes en la jurisdicción cantonal.

Conceptos abordados	Hecho generador, Actividades económicas permanentes, Impuesto de activos totales.



SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
17751-2021-00003

Quito,
viernes 27 de octubre del 2023,
las 12h28

VISTOS:

El tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que se conforma por los jueces nacionales dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17751-2021-00003.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. El ingeniero Héctor Garzón Villarroel, en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la compañía NOVACERO S.A., junto con sus abogados patrocinadores, presenta una acción objetiva ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en contra de la “Ordenanza que reglamenta la determinación, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames”, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 995

de 3 de julio de 2019, aprobada por el Concejo del GAD Municipal del cantón Atacames el 25 de junio de 2019 y sancionada por el Alcalde el día 26 de junio del mismo año.

1.2. Mediante auto de 23 de septiembre de 2019, 15h40, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, se inhibió del conocimiento de la causa de conformidad con el artículo 129 numeral 9 del Código Orgánico de la Función Judicial “COFJ”, y dispuso que el expediente sea remitido a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.



1.3. Mediante providencia de 20 de julio de 2021, las 15h08, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 146 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, se dispuso que previo a admitir la demanda a trámite se aclare y complete la misma conforme a lo establecido en el artículo 185 apartado segundo numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, y que en concordancia con el artículo 303 numeral 1 del COGEP, el demandante justifique el interés directo que tiene en la causa, presente el Registro Oficial al que hace referencia y justifique documentadamente que el nombramiento se encuentra vigente. Mediante escrito presentado 23 de julio de 2021, 15h50, NOVACERO aclaró y completó la demanda en los términos solicitados.

1.4. Mediante auto de 26 de julio de 2021, 16h09, el Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario calificó y aceptó a trámite la acción objetiva propuesta y dispuso sustanciarla en juicio ordinario; en tal virtud se dispuso citar a los demandados, concediéndoles el término de treinta días para que contesten la demanda, comisionándose al efecto vía electrónica al señor Juez de la Unidad Judicial Multicompetente del cantón Atacames, provincia de Esmeraldas.

1.5. En escrito presentado con fecha 6 de septiembre de 2021, 17h13, comparece el doctor Marco Antonio Proaño Durán, Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, y señala casilla judicial en la presente causa.

1.6. En providencia de 22 de noviembre de 2022, 12h46, la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dispone que por Secretaria se remita la Comisión de manera digital al Juez de la Unidad Judicial Multicompetente del cantón Atacames, provincia de Esmeraldas, a fin de que se cite al Alcalde y al Procurador Judicial del GAD municipal del cantón Atacames. En providencia de 15 de diciembre de 2022, 16h42, el Juez de la Unidad Judicial Multicompetente con sede en el cantón Atacames, provincia de Esmeraldas, doctor Carlos Rolando Mena Amores, dispone que se cumpla con la citación a los demandados señores Freddy Saldarriaga Corral y Hugo Elías Tenorio

Charcopa, en sus calidades de Alcalde y Procurador Síndico del GAD municipal de Atacames, respectivamente.

1.7. En providencia de 3 de mayo de 2023, 16h53, este Tribunal señala que al no existir constancia procesal de que el demandado contestó a la demanda en el término de treinta días que fue dispuesto de conformidad con el artículo 291 del COGEP, se procede conforme a lo dispuesto en la ley y se convocó a las partes procesales para el día lunes 22 de mayo de 2023, a las 11h00, a fin de que se lleve a cabo la audiencia preliminar correspondiente.

1.8. Mediante oficio No. 458-2023-SCT-CNJ-GVM de 4 de mayo de 2023, de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se comunicó al GAD municipal de Atacames el contenido de la providencia de 3 de mayo de 2023, 16h53.

1.9. En oficio No. 520-2023-SCT-CNJ-MM de fecha 17 de mayo de 2023, la Secretaria Relatora (e) de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, informa al Juez Nacional, ponente de la causa, los hechos suscitados en el presente proceso respecto de la citación al Alcalde y al Procurador Judicial del GAD municipal del cantón Atacames, certificando que ya fueron debidamente citados.

1.10. En providencia de fecha 18 de mayo 2023, 10h49, se dispuso remitir el contenido del oficio referido en el numeral anterior al doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, para que proceda con la investigación que corresponda en la presente causa, suspendiéndose la audiencia preliminar señalada para el día lunes 22 de mayo de 2023.

1.11. En providencia de 31 de julio de 2023, 12h50, este Tribunal señala que al no existir constancia procesal de que el demandado contestó a la demanda en el término de treinta días que fue dispuesto de conformidad con el artículo 291 del COGEP, se procede conforme a lo dispuesto en la ley y se convocó a las partes procesales para el día miércoles 25 de octubre de 2023, a las 15h00, a fin de que se lleve a cabo la audiencia preliminar correspondiente.



2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 11 de junio de 2021, las 17h45, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) y José Suíng Nagua, Juez Nacional, ponente en esta causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suíng Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjueza Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordoñez y José Suíng Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. El artículo 300 inciso primero del COGEP establece que: “Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.

2.3. Se debe observar entonces que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce

privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la litis que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) y no sobre aquellos que implican un control de constitucionalidad por ser de competencia privativa de la Corte Constitucional.

2.4. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 73 numeral 3 establece que: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 3 (...) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”.

2.5. El COFJ respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: Art. 185.- Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.- (...) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (...) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (...). Es decir, esta Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones objetivas de anulación con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso la ordenanza municipal, a decir de la compañía actora riñen con preceptos legales y no con preceptos constitucionales.

2.6. En efecto, la finalidad de la acción objetiva de anulación es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. Según Roberto Dromi, la acción de nulidad: “Es un medio de defensa del derecho violado y sólo persigue la anulación del acto lesivo. Con esta acción se discute exclusivamente la legalidad del



obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita. En consecuencia, el juez debe resolver únicamente si el acto administrativo es o no contrario al derecho objetivo; en caso negativo rechazará la demanda y en caso afirmativo se limitará a declarar que el acto impugnado es nulo”. (Roberto Dromi, Institución del Derecho Administrativo, (Estados Unidos: De Palma, 1973) 540. En otras palabras, esta acción tiene por fin declarar la

nulidad parcial del acto y, con ello, conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas.

2.7. Por tanto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver la presente acción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 185 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y

no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LA ACCIÓN OBJETIVA

4.1. A fojas 1 a 8 de los autos consta la demanda de acción objetiva en la cual se detallan los fundamentos de hecho y de Derecho por los cuales la compañía NOVACERO sostiene la ilegalidad y por tanto la nulidad de los artículos 1, 3 y 14 del acto impugnado, toda vez que han sido dictados vulnerando normas legales y constitucionales, cuyos argumentos son como siguen:

4.1.1. Señala que la legislación ecuatoriana y en especial los artículos 3 y 4 del Código Tributario, 186 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización “COOTAD”, 120, 301 y 264 de la Constitución de la República del Ecuador tienen su razón de ser en el principio de reserva de ley, mismo que dispone que los elementos del tributo solamente podrán ser delimitados por medio de ley, por lo que el Concejo Municipal del GADMA no puede extralimitarse en sus competencias y modificar los elementos del tributo mediante normativa inferior. Que, es fundamental considerar que el Código Tributario en su artículo 3 establece que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán modificar tributos, por lo que es evidente que el Concejo Municipal del GADMA no es el órgano competente para modificar el hecho generador ni el sujeto pasivo del impuesto del 1.5 por mil sobre activos totales establecido por el legislador en

el COOTAD, toda vez que dicha norma específicamente limita su facultad tributaria para crear, modificar o extinguir tasas o contribuciones especiales.

4.1.2. Que, con relación al hecho generador y sujeto pasivo del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, el COOTAD en el primer inciso de su artículo 553, dispone lo siguiente: “Son sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.”. Que, la norma del COOTAD transcrita, de manera clara establece los presupuestos jurídicos para que se configure la obligación tributaria del 1.5 por mil sobre los activos totales; así deben concurrir los siguientes requisitos: (i) Que se trate de una persona natural o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal; (ii) Que tales personas ejerzan permanentemente actividades económicas en dicha jurisdicción; y, (iii) Que estén obligadas a llevar contabilidad. Por lo mismo, resulta evidente que dichos requisitos son concurrentes y que



la omisión o falta de uno de ellos no permite la configuración de la obligación tributaria.

4.1.3. Que, por su parte, la Ordenanza impugnada establece en sus artículos 1 y 3, los elementos para que se configure la obligación tributaria del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, de la siguiente manera: (i) Que se trate de personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho y de derecho, o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso; (ii) sean nacionales o extranjeras, que tengan domicilio tributario, o establecimiento en el cantón Atacames; (iii) Que realicen eventual, habitual o permanentemente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias, sean estos locales, marca o exhibición de productos comerciales, sea que se comercialice o distribuyan sus productos dentro del cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico; y, (iii) Que estén obligados a llevar contabilidad.

4.1.4. Que, los artículos 1 y 3 de la ordenanza impugnada hacen extensivo el hecho generador y la calificación de sujetos pasivos del impuesto a quienes realicen actividades económicas de manera eventual y ocasional, y no de manera permanente como lo manda expresamente el COOTAD. De igual manera los artículos 1 y 3 de la ordenanza impugnada, hacen una interpretación amplia de la actividad económica incluyendo a la mera exhibición de productos comerciales y considerando como sujetos pasivos del impuesto a los proveedores de los productos, sin que estos proveedores ejerzan una actividad comercial de manera permanente y directa en la jurisdicción municipal.

4.1.5. Que, los artículos 1 y 3 de la ordenanza impugnada, consideran que se produce el hecho generador cuando los titulares de marcas exhiben un producto en un local dentro de la jurisdicción municipal. Dicha situación no está contemplada en el COOTAD, toda vez que el titular del derecho de propiedad intelectual no realiza ningún tipo de actividad económica en el cantón. Adicionalmente, la ordenanza impugnada amplía el presupuesto establecido en COOTAD en el sentido de que quienes deben pagar el tributo son los propietarios de bienes o servicios que sean comercializados y distribuidos en el cantón Atacames. Es decir, que mientras el COOTAD grava únicamente a quienes en efecto comercializan dichos bienes de

manera directa y permanente en el cantón, la ordenanza impugnada pretende gravar a los propietarios, fabricantes o prestadores del bien o servicio, a pesar que no tengan un establecimiento en el cantón.

4.1.6. Por tanto, es evidente que los artículos 1 y 3 de la Ordenanza, extienden de manera infundada los presupuestos establecidos en el COOTAD, lo que demuestra la violación a la norma constitucional, puesto que por medio de un acto normativo de un Gobierno Autónomo Descentralizado se pretende modificar una ley orgánica emitida por la función legislativa. Al respecto cabe considerar que el COOTAD en su artículo 553 establece de manera clara los aspectos a tomar en cuenta para la presentación de la declaración del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales: i) Quienes realicen actividades en más de un cantón presentarán la declaración del impuesto en el cantón en donde tenga su domicilio principal, para lo cual se deberá especificar el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, y de esta manera determinar el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio. ii) Si se tiene la actividad en una jurisdicción distinta a la del domicilio social, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción. Por otro lado, la Ordenanza es su artículo 14 delimita otros aspectos a considerar para la declaración de este impuesto: i) Cuando la persona natural o jurídica esté domiciliada en otra jurisdicción y genere parte de su actividad económica de cualquier índole, sea a través de la comercialización o distribución de sus marcas o ventas de productos comerciales, deberá presentar la declaración, distribución de ingresos por cantón y realizar la liquidación del impuesto que corresponde a esta actividad económica a la Oficina de Rentas del GADM del Cantón Atacames, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en este cantón, sin perjuicio de que la persona natural o jurídica presente su declaración total ante el GAD Municipal de su domicilio principal. ii) Si los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad económica, sea esta de comercialización o distribución en el cantón Atacames, pero tiene su domicilio principal en una jurisdicción distinta, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción;



pero será obligación del contribuyente, que el porcentaje del impuesto que debe pagar en el Cantón Atacames, sea cancelado en esta jurisdicción. iii) El sujeto pasivo podrá presentar la certificación de la Dirección Financiera del cantón donde ejecutó el pago total del impuesto y los documentos que acrediten la transferencia de dinero a las cuentas del GADM Atacames, una vez verificados tales documentos la Dirección Financiera otorgará una nota de crédito a efectos de que la Unidad de Rentas proceda con la emisión y registro de los valores que correspondan ingresar a las arcas municipales del cantón Atacames.

4.1.7. Que de acuerdo al artículo 14 de la Ordenanza, quienes comercialicen o distribuyan bienes en el cantón Atacames, aunque no ejerzan su actividad económica en esa jurisdicción (ampliando el concepto del COOTAD a las actividades de comercialización y distribución de productos), deberán realizar la liquidación del impuesto que corresponde a esta actividad económica a la Oficina de Rentas del GADM

del Cantón Atacames, sin perjuicio de que haya presentado su declaración en su domicilio principal. En tal virtud, no cabe que a través del artículo 14 de la Ordenanza, el GADMA disponga que la liquidación se la haga ante su Oficina de Rentas, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en ese cantón por las actividades de comercialización y distribución de sus productos, a pesar de que no se tenga ninguna sucursal dentro de dicho cantón. Tampoco cabe que se proceda con pago alguno cuando se realice una actividad económica ocasional o únicamente se exhiban o comercialicen productos con su marca en el cantón Atacames.

4.1.8. Finalmente, que está claro que los artículos 1 y 3 de la Ordenanza del GADMA fueron dictados en violación de la Constitución, de los principios tributarios y con falta de competencia del órgano que las emitió, de igual manera estas violaciones afectan también al artículo 14 de la Ordenanza, conforme se explicó, por lo es necesario dejar sin efecto dichas normas.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. En esta acción de impugnación contra acto normativo de anulación parcial con efectos generales en contra de los artículos 1, 3 y 14 de la “Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre

los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames”, publicada en el Registro Oficial, Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019, corresponde determinar la legalidad y validez de los artículos referidos.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. De conformidad con providencia de 31 de julio de 2023, las 12h50, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, la que se realizó el día miércoles 25 de octubre de 2023, las 15h00. Habiendo comparecido para la sustanciación de la mencionada diligencia el doctor Fabricio Batallas Mariño, en representación de la empresa actora; no comparecen los demandados ni personalmente ni por intervención de procurador.

6.2. Este Tribunal, luego de escuchar al compareciente, resolvió: a) Dado que el objeto de la acción constituye un asunto de puro

derecho, declarar que es una acción de puro derecho, aceptado por el compareciente; b) Establecer que el objeto de esta acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es verificar la legalidad de los artículos 1, 3 y 14 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019. 6.2.1. Respecto de los artículos 1 y 3 de la Ordenanza se resolvió que no es pertinente pronunciarse nuevamente toda vez que



ya fue atendido en la causa No. 17751-2020-00003, mediante resolución expedida el día jueves 6 de mayo de 2021, las 14h03.

6.3. Las partes procesales intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus

representados en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada en la presente causa.

7. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL

7.1. El artículo 303 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, señala: “Legitimación activa.- Se encuentran habilitados para demandar en procedimiento contencioso tributario y contencioso administrativo: 1. La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública, ya sea en materia tributaria o administrativa (...)”. En el presente caso el representante legal de la compañía NOVACERO S.A., junto con sus abogados patrocinadores, presenta acción objetiva en contra de la “Ordenanza que reglamenta la determinación, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames”, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 995 de 3 de julio de 2019, aprobada por el Consejo Metropolitano del GAD Municipal del cantón Atacames el 25 de junio de 2019 y sancionada por el Alcalde el día 26 de junio del mismo año.

7.2. La pretensión de la parte actora, NOVACERO, consiste en que se: “... realice el control de legalidad del acto impugnado y sus antecedentes, y que en sentencia se declare la nulidad parcial del acto impugnado, debido a que la Ordenanza del GADMA no puede modificar el COOTAD, en violación al principio de reserva de ley.”.

7.3. Las disposiciones impugnadas cuya ilegalidad se acusa se detallan a continuación: Art. 1.- Objeto del impuesto y hecho generador.- La realización eventual, habitual o permanente de actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso; que se ejecuten dentro de la jurisdicción cantonal del Cantón Atacames, ejercidas por las

personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeras, que estén obligadas a llevar contabilidad de conformidad a lo previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, constituye el hecho generador del presente impuesto. Art. 3.- Sujeto pasivo.- Son sujetos pasivos de este impuesto, todas las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho y de derecho, o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso, sean nacionales o extranjeras, que tengan domicilio tributario, o establecimiento en el cantón Atacames que realice permanentemente o eventualmente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias, sean estos locales, marca o exhibición de productos comerciales, sean que se comercialice o distribuyan sus productos dentro del cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación. Art. 14.- Domicilio principal en otros cantones y con actividad en el cantón Atacames.- “Cuando la persona natural o jurídica estén domiciliada en otra jurisdicción y genere parte de su actividad económica de cualquier índole, sea a través de la comercialización o distribución de sus marca o ventas de productos comerciales, deberá presentar la declaración, distribución de ingresos por cantón y realizar la liquidación del impuesto que corresponde a esta actividad económica a la Oficina de Rentas del GADM del Cantón Atacames, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en este cantón, sin perjuicio de que la persona natural o jurídica presente su declaración total ante el GAD Municipal de su domicilio principal. Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad económica sea esta de comercialización o



distribución en el cantón Atacames, pero tiene su domicilio principal en una jurisdicción distinta al cantón Atacames, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción; pero será obligación del contribuyente, que el porcentaje del impuesto que debe pagar en el Cantón Atacames, sea cancelado en esta jurisdicción. Optando también el sujeto pasivo, en presentar la certificación de la Dirección Financiera del cantón donde ejecutó el pago total del impuesto y los documentos que acrediten la transferencia de dinero a las cuentas del GADM Atacames, una vez verificados tales documentos la Dirección Financiera otorgará una nota de crédito a efectos de que la Unidad de Rentas proceda con la emisión y registro de los valores que correspondan ingresar a las arcas municipales del cantón Atacames.

7.4. La Sala deja sentado que el Dr. Lonny Fabián Espinoza Simancas en calidad de procurador judicial de Otecel S.A. presentó ante esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, una acción objetiva de anulación en contra de la “Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames”, publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019, causa No. 17751-2020-00003, con fundamento en lo previsto en el segundo inciso del art. 320 del Código Orgánico General de Procesos. La pretensión en dicha acción objetiva fue: “Con los fundamentos de hecho y Derecho que he expuesto, en la calidad en que comparezco, solicito que el Tribunal se sirva acoger las alegaciones de ilegalidad planteadas y, en tal virtud, declare la nulidad parcial, con efectos generales, de la Ordenanza Impugnada. En adición, solicito que, en su providencia de admisión, el Tribunal disponga a la Municipalidad que le provea copias certificadas de los estudios e informes técnicos, económicos y jurídicos que justificaron la adopción de la Ordenanza Impugnada, en particular, en la formulación de los arts. 1, 3, 18, 20 y 23.”

7.4.1. En la causa No. 17751-2020-00003, referida en el numeral precedente, mediante resolución expedida el día jueves 6 de mayo

de 2021, las 14h03, esta Sala especializada resolvió: “aceptar parcialmente la demanda de impugnación de actos normativos con efectos generales, y excluir de los artículos 1 y 3 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento de control, recaudación y cobro del impuesto 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial, Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019, las palabras eventual y eventualmente, respectivamente.”.

7.5. Por tanto, al haberse resuelto el tema relacionado con el reproche al contenido de los artículos 1 y 3 de la referida ordenanza, no se requiere emitir nuevo pronunciamiento, porque fue aceptada la pretensión del accionante de la indicada causa, excluyendo del texto de la ordenanza en cuestión, las palabras que vician de ilegalidad del contenido de las indicadas normas.

7.6. Resta por pronunciarse respecto del contenido del artículo 14 de la mentada ordenanza, cuestionado por la presente acción. El contenido esencial de la norma reprochada dice relación con el siguiente contenido: “Cuando la persona natural o jurídica estén domiciliada en otra jurisdicción y genere parte de su actividad económica de cualquier índole, sea a través de la comercialización o distribución de sus marca o ventas de productos comerciales.” Expresión genérica que, a más de excluir la condición prevista en la ley para el caso de actividades en otras jurisdicciones, que tenga sucursales, por así disponerlo de modo expreso el artículo 553 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, bien puede dar lugar a interpretaciones extensivas que desnaturalicen el hecho generador del impuesto, ya que la condición para que se produzca el hecho generador y nazca la obligación de pagar, es la realización de actividades económicas en la jurisdicción cantonal, se entiende que la misma actividad económica que realiza donde tiene su domicilio o donde está su planta principal y que se lo haga en sucursales; de modo que desagregarlo a actividades económicas de cualquier índole o a través de actividades como la comercialización o distribución, es desnaturalizar el alcance del hecho generador y contravenir el principio de legali-



dad que protege al impuesto, en cuanto a sus elementos esenciales. Para cobrar el impuesto, es suficiente, lo previsto en los artículos 1

y 3 de la ordenanza, ratificando que se tratan de actividades económicas permanentes en la jurisdicción cantonal.

8. DECISIÓN

8.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

8.2. Aceptar la demanda y declarar la ilegalidad del artículo 14 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento de control, recaudación y cobro del impuesto 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial, Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019 y disponer su expulsión del ordenamiento jurídico.

8.3. Ejecutoriada la sentencia publíquese en el Registro Oficial.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La Sala especializada de lo contencioso tributario resolvió la ilegalidad del artículo 14 de la “Ordenanza que reglamenta la determinación, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames”, por contrariar el hecho generador del impuesto previsto en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD.



— BENEFICIARIO EFECTIVO —

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	01501-2020-00051
Pretensión de la causa	Impugnan el acta de determinación del impuesto a la renta del 2016, centrando cuestionamientos en la procedencia o no de las siguientes glosas: a) Ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiario efectivo, b) Capitalización de utilidades de las empresas y c) Otras rentas gravadas e ingresos.
Fecha publicación sentencia	Martes, 31 de octubre del 2023, las 15h10.
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia impugnada incurre en los vicios de falta de motivación y al considerar al actor como beneficiario efectivo.

Obiter Dicta / Resumen

Los movimientos bancarios que constan en la cuenta del actor cuyo origen es la devolución de una inversión por un acuerdo de negocio que no prosperó al estar justificados disminuyen el valor glosado por la Administración Tributaria. La capitalización de utilidades equivale a la distribución de utilidades con el fin de dejar a disposición de la empresa recursos que sirvan para la operación, inversión o adquisición de activos, por lo que las utilidades capitalizadas se convierten en acciones que pueden incrementar el patrimonio de los propietarios de las mismas.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La norma que define al beneficiario efectivo pueden ser alternativas y no concurrentes, siendo este el que en legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución de ingresos, beneficios o utilidad o en el hecho de utilizar, disfrutar o disponer los mismos. Al cuestionar la motivación los argumentos no solo debe circunscribirse al valor dejado sin efectos sino a los que fueron ratificados también, porque restan validez a la falta de motivación.

Conceptos abordados	Beneficiario efectivo, estados financieros, utilidades, capitalización de utilidades.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor José Dionicio Suing Nagua

Causa No.
01501-2020-00051

Quito,
martes 31 de octubre del 2023,
las 15h10

VISTOS:

El abogado Lizardo David Anda Godoy en calidad de procurador judicial del señor Juan Gabriel Eljuri Antón; y, el abogado Christian Santiago Jaramillo Vázquez, en calidad de procurador del Servicio de Rentas Internas, interponen sendos recursos de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, el 31 de agosto del 2021, las 16h30, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2020-00051.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Objeto de la controversia.- “[...] La acción de impugnación recae sobre el Acta de Determinación No. 01202024900024331, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016. Los puntos de debate son los siguientes: 1.- Establecer si es procedente o no la glosa levantada por ingresos percibidos en calidad de accionista de empresas nacionales,

por los motivos expuestos en la demanda y en la contestación. 2.- Determinar si es procedente o no la glosa de ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiario efectivo, por los motivos expuestos en la demanda y que ha sido rechazado por la administración tributaria. 3.- Establecer si es procedente o no la glosa por capitalización de utilidades



de las empresas Corporación Favorita C.A. y Metrocar S.A., por los argumentos expuestos por las partes procesales. 4.- Determinar si es procedente o no la glosa levantada por otras rentas gravadas/ ingresos, por los motivos expuestos en la demanda y en la contestación. [...].”

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el juicio objeto del recurso dispuso: “[...] se acepta parcialmente la demanda presentada por el abogado Lizardo David Anda Godoy en su calidad de procurador judicial del señor Juan Gabriel Eljuri Antón en contra de la Directora General y del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, y como consecuencia declara: De los cargos levantados en el Acta de Determinación No. 01202024900024331, de fecha 7 de enero de 2020, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2016: 1. La baja de las siguientes glosas: a) La denominada “Dividendos entregados por parte de Proveedora Nacional de Equipamiento PRONAE S.A. al contribuyente”, que consta en el punto 3.6.2.15 del Acta de Determinación. b) Las denominadas “Capitalización de utilidades por parte de la empresa CORPORACIÓN FAVORITA C.A.” y “Capitalización de utilidades por parte de la empresa METROCAR S.A.”, que constan en los numerales 3.6.2.1 y 3.6.2.2 del Acta de Determinación. c) De la glosa denominada “Ingresos por otras rentas gravadas” que consta en el punto 3.6.3. y en el subpunto 3.6.3.1.1. denominado “Análisis y verificación de los movimientos bancarios de la cuenta No. 2000209778-Banco del Austro”, se da de baja únicamente las acreditaciones por USD. 1.350.000,00 (Corporación Azende S.A.) y por USD 650.000,00 (Juan Eljuri Vintimilla). 2.- De la glosa denominada como “Determinación de ingreso gravado y dividendos atribuidos al contribuyente Juan Gabriel Eljuri Antón por ser beneficiario efectivo de empresas extranjeras con participación accionaria en compañías nacionales”, que constan en el punto 3.6.1.6. del Acta de Determinación se confirma únicamente la que corresponde a los dividendos distribuidos por la compañía C.A. Ecuatoriana de Cerámica (cuadros 38 y 51 del acta), y se dan de baja el resto de glosas que corresponden a los dividendos distribuidos por las

restantes compañías nacionales por los motivos expuestos en el considerando 5.2.3 del fallo. 3.- Se ratifican las demás glosas impugnadas, establecidas en el Acta de Determinación Definitiva que ha sido impugnada. - [...]”

1.3. Recursos de casación.- El abogado Lizardo David Anda Godoy en calidad de procurador judicial del señor Juan Gabriel Eljuri Antón interpone recurso de casación en escrito de 11 de octubre del 2021, las 17h37, en tanto que, el abogado Christian Santiago Jaramillo Vázquez en calidad de procurador fiscal de la Administración Tributaria, interpone su recurso en escrito de 5 de octubre del 2021, las 15h57.

1.4. Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó los recursos de casación en autos de 14 y 12 de octubre del 2021, respectivamente, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos.

1.5. Admisión.- En auto de 21 de abril de 2022, 11h45, la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza de la Sala, dispone que los recurrentes aclaren y completen sus recursos de casación acorde a lo previsto en el artículo 267 del COGEP; y, en auto de 4 de mayo del 2022, las 15h33, emite un auto de admisión, en los siguientes términos: a) Respecto del recurso de casación propuesto por el contribuyente, señor Juan Gabriel Eljuri Antón, declara una admisión parcial de los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación y por el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2016, respectivamente; b) En cuanto al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria se admite el caso segundo por el vicio de falta de motivación y el caso quinto del artículo 268 del COGEP por los vicios de: errónea interpretación del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, falta de aplicación de las normas de derecho -en el recurso se señalan los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías- y la Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros; y, por la aplicación indebida del artículo 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 26 de agosto del 2022, las 12h20, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución

No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y

no adolece de nulidad alguna, por lo que se declara el proceso válido.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

4.1. Recurso del actor:

4.1.1. El recurso de casación interpuesto por el abogado Lizardo David Anda Godoy en calidad de procurador judicial de Juan Gabriel Eljuri Antón sustenta el vicio de falta de motivación de la sentencia impugnada, esto al considerar los juzgadores de instancia al contribuyente como beneficiario efectivo por contar con asignación accionarial a favor del accionante en empresa extranjera, lo que conlleva a una falta de motivación insubsanable en la categorización como beneficiario efectivo del señor Juan Gabriel Eljuri Antón y por consiguiente a una falta de motivación en las glosas atadas a dicho concepto.

4.1.1.1. En el presente caso la atribución de un 50% al señor Juan Gabriel Eljuri Antón, además de no estar sustentada en ninguna norma, ni en ningún elemento de hecho, carece de

razonabilidad al no basarse en normativa pertinente que permita a los ciudadanos tener certeza sobre los casos análogos y que puedan tener seguridad jurídica que permita conocer de manera clara las normas que se adecuan a los hechos concretos.

4.1.1.2. En el presente caso la atribución del 50% al señor Eljuri no tiene ninguna base legal, ni siquiera jurisprudencial es una asignación que nace del único criterio del SRI y que el Tribunal A quo ha ratificado, al otorgar un porcentaje específico a los apoderados ya que son documentos o títulos de derechos de capital de una sociedad, por lo que la motivación no nace de una norma lo que la hace netamente discrecional y por lo tanto arbitrario. El fallo impugnado al atribuirle el 50% e incluso el 18% de las empresas extranjeras al señor Eljuri, existe una clara contradicción ya que por un



lado establece que según lo estipulado en el artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establezca que el control de las compañías bastaría para ser considerado beneficiario efectivo de ellas, pero por otro lado le atribuye el 50% y el 18% de las distintas compañías extranjeras lo cual evidencia una falta de control, ya que necesitaría al menos un 51%. Por ello se incumple con la lógica que debe contener la sentencia, no encontrándose motivados en normas o principios jurídicos ni tampoco existen elementos de hecho que se ajusten a lo afirmado por el Tribunal o SRI.

4.1.2. En referencia a la causal quinta del artículo 268 del COGEP, el recurrente alega la errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que el Tribunal A quo interpreta en el sentido de que las condiciones establecidas en la norma referida para que una persona sea considerada como beneficiario efectivo pueden ser alternativas y no concurrentes, desnaturalizando con ello lo establecido de manera textual en la norma.

4.1.2.1. Que la ley se interpretará por su sentido textual y por el significado común de sus palabras de acuerdo al artículo 18 del Código Civil, en este sentido el artículo infringido establece dos postulados unidos por la palabra “así como” como se expresa de la siguiente manera: 1. A quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como 2. Utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.

4.1.2.2. Las dos premisas deben cumplirse en conjunto, no son alternativas sino son concurrentes, es decir, las dos deben cumplirse necesariamente para ser considerado beneficiario efectivo que en el caso que fue materia de impugnación ninguna se cumple. Que si los dos postulados señalados previamente fuesen alternativos la norma debería conjugarse con la palabra “o” y no con las palabras “así como”. Que la conjunción “así como” según la RAE, no significa que es alternativo sino por el contrario, implica que los dos elementos deben concurrir para que se perfeccione la condición de “beneficiario efectivo”.

4.1.2.3. Esto tiene una lógica ya que si sólo se observa a quien tiene la atribución de controlar

el ingreso, se podría confundir a los directivos de una empresa que toman decisiones sobre la utilización de los ingresos en el desenvolvimiento de esta; del mismo modo se puede confundir a un apoderado con un beneficiario efectivo, como se produjo en el presente caso.

4.1.2.4. Que si fuese alternativo podría considerarse que un accionista minoritario o un directivo que recibe beneficios de la compañía es el beneficiario efectivo de la misma, por este motivo, y porque el sentido literal de la norma lo establece, deben concurrir las dos condiciones: el poder de controlar el ingreso, así como de disfrutarlo, utilizarlo o disponer del mismo. Que la errada interpretación va inclusive más allá de la finalidad que tiene la normativa, ya que ni siquiera observa que el pago de dividendos se realizó a las empresas extranjeras, por lo tanto, no se perfecciona ni se observa el disfrute, utilización o disposición de los dividendos el cual es un elemento esencial para que se perfeccione la figura de beneficiario efectivo.

4.1.2.5. De acuerdo a los comentarios al artículo 10 del Modelo del Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, la finalidad de determinar el beneficiario efectivo de una compañía es poder establecer quién se beneficia o disfruta del ingreso por lo que separar o dejar alternativo los preceptos de “el control” del “disfrute” del ingreso desnaturaliza la norma y en el presente caso nunca se pudo demostrar ni el disfrute o disposición del ingreso ni tampoco el control ya que, como la misma OCDE establece en sus comentarios, un mandatario no puede ser considerado beneficiario ya que desnaturalizaría este concepto. El mandatario siempre actúa en nombre de la compañía y no a título personal.

4.1.2.6. Además el recurrente considera que la Sala interpreta la condición de beneficiario efectivo por la capacidad de control de las empresas extranjera en empresas nacionales, lo cual no tiene ninguna relación con lo que establece el artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI.

4.1.2.7. El control de las compañías nacionales en las decisiones de la asamblea de accionistas se da como consecuencia del porcentaje accionarial de las empresas extranjeras. Es así, que las empresas extranjeras votan en la asamblea de accionistas en proporción a su



porcentaje accionarial, esto bajo ningún punto de vista puede ser considerado como un elemento para catalogar al contribuyente como beneficiario efectivo, ya que se estaría catalogando como tal, al derecho de capital, lo cual es un error de definición.

4.1.2.8. Que el concepto de beneficiario efectivo está atado al control del ingreso y beneficio económico que pueda tener la persona natural en la compañía extranjera, independientemente de su participación de la compañía extranjera en otras sociedades. Que ninguna de las condiciones que establece la norma infringida dicta la posibilidad de ser considerado beneficiario efectivo por el hecho de control de una empresa extranjera sobre una nacional.

4.1.2.9. Que bajo la errada interpretación del SRI y del Tribunal A quo se estaría atando la condición de beneficiario efectivo de la persona natural, al peso o porcentaje de la empresa extranjera en las empresas nacionales como principal elemento, sin embargo, la verdadera condición de beneficiario efectivo según la norma infringida se da por el control y beneficio de la persona natural sobre la empresa extranjera independiente de que esta tenga un alto o un bajo porcentaje de decisión en otras compañías.

4.2. Recurso de la Administración tributaria.

4.2.1. La Administración Tributaria demandada para fundamentar su recurso con fundamento en el caso segundo, se refiere a la glosa “Otras Rentas Gravadas/Ingresos” constante en el numeral 3.6.3 del Acta de Determinación: Sobre el depósito de USD 650.000,00” relacionada con la casilla 730 “Otras Rentas Gravadas/Ingresos”, y señala que el artículo 76 numeral 7) literal I) de la Constitución de la República y el artículo 89 del COGEP establecen que toda sentencia deberá ser motivada.

4.2.1.1. Que la jurisprudencia ecuatoriana ha realizado una diferenciación entre lo que implica fundamentar y simplemente explicar las decisiones por parte de los jueces, pues en la primera se plantea la necesidad de dar razones que justifiquen su decisión, en la segunda por el contrario solo se requiere de una explicación de los motivos del accionar jurisdiccional, en el presente caso los jueces en la parte motiva de la sentencia han incurrido en la segunda, se han limitado a exponer ciertas circunstancias -de manera muy sucinta- de su actuar jurisdiccional, pero no han confrontado conforme

manda el deber de motivar, los argumentos del actor y demandando a efectos de lograr una verdadera motivación, pues no se explica en la sentencia la pertinencia de los antecedentes de hecho y derecho. Cita doctrina del profesor Fernando de la Rúa y señala que para que una sentencia se entienda motivada en los hechos el Juez debe demostrarlos, y para fundamentarlo en derecho debe describirlos.

4.2.1.2. Que es necesario que se revise el contenido del fallo recurrido, específicamente en lo señalado en el considerando quinto, concretamente en el numeral 5.4.2.1 de la sentencia, el cual adolece de falta de motivación, puesto que la Sala en el desarrollo de dicho considerando señala que se da de baja una de las diferencias establecidas con respecto a la glosa denominada “Otras Rentas gravadas/ingresos” constante en el numeral 3.6.3. del acta de determinación: Sobre el depósito de USD 650.000,00” relacionada con la casilla 730 “Otras Rentas gravadas/ingresos”, glosa ésta que se encontraba sustentada en el hecho de que se había realizado un depósito en la cuenta del actor de manera temporal por el valor al que se ha hecho referencia; y que al mes siguiente el mismo fue transferido a la cuenta de un tercero, para lo cual, y dentro de la etapa administrativa, se adjuntó los estados de cuenta y un certificado emitido por Banco del Austro S.A., documentos con los que no se pudo demostrar la afirmación del actor, con respecto a que el ingreso no era suyo o que se encontraba exento, no se pudo establecer tampoco que el ingreso le correspondía a un tercero, pues fue una acreditación realizada a su cuenta y solamente se reflejaron los movimientos bancarios.

4.2.1.2. En tanto que, dentro del proceso judicial se incluye un nuevo argumento en el que se señala que el 1 de noviembre de 2013, el hoy actor suscribió un acuerdo de negocio con el señor Juan Carlos Crespo Moreno, acuerdo por el cual las partes adquirieron distintas obligaciones, pero que no se habría cumplido, por lo cual se planteó un proceso de arbitraje para la recuperación de USD. 2'000.000,00 más daños y perjuicios.

4.2.1.3. Como resultado de dicho proceso se habría fallado en el sentido de que se debía realizar la devolución de los valores invertidos más daños y perjuicios, entre ellos los USD. 650.000,00 motivo de la glosa,



correspondiendo por lo tanto dicho valor a la devolución de una inversión realizada, por lo que en la sentencia el Tribunal A quo aceptó este argumento sin ser contrastado con lo establecido en el acto administrativo, basando su análisis únicamente en lo afirmado por el actor sin cotejar siquiera lo señalado en el Acta de Determinación, no se realizó un análisis de cuáles fueron las normas que sirvieron de sustento para dar de baja la diferencia establecida en el acto hoy impugnado, tanto es así que de la simple lectura de la sentencia se puede evidenciar que no se subsumen los hechos con el derecho, si bien se enuncian de manera general la normativa correspondiente al impuesto a la renta, al objeto del mismo, a los sujetos de la obligación tributaria, no existe la necesaria relación entre los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de sustento para establecer que esos ingresos que recibió el actor no son parte de sus rentas.

4.2.1.4. Que en la sentencia se debía persuadir y convencer al auditorio sobre la base de los argumentos; considerando que la verdad judicial es una verdad que se construye, se relata, un discurso. Que ello se puede verificar en la sentencia a partir de su considerando 5.4.1 que copia textualmente en su recurso para concluir citando el artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución y afirmar que a partir de la norma constitucional citada, es un requisito indispensable el que las resoluciones o fallos de los poderes públicos se encuentren motivados, es evidente que dentro de la sentencia recurrida no encontramos el cumplimiento de tal disposición ya que no existe la relación y pertinencia de los hechos con el derecho.

4.2.1.5. Que este requisito indispensable obviado por la Sala al momento de resolver se encuentra también contemplado dentro del COGEP, que en este sentido es necesario señalar que existe jurisprudencia con respecto a la motivación, sobre la cual la Corte Constitucional ya se ha pronunciado estableciendo la obligación de los jueces de argumentar los contenidos de sus pronunciamientos que buscan que lo señalado en sentencia no resulte ser arbitrario.

4.2.1.6. Que la sentencia aquí recurrida no explica de modo alguno cuál es la relación entre las normas de derecho consideradas por el Tribunal A quo para justificar que no se trata de un ingreso sujeto al pago del impuesto

a la renta, por el contrario si consideramos la normativa utilizada por los jueces de instancia, permite establecer que los depósitos realizados en las cuentas del actor son ingresos que forman parte de su renta global; y, por lo tanto estaban sujetos al pago del impuesto a la renta de conformidad con lo señalado en el numeral 10 del Art. 8 de la LRTI, para ello cita nuevamente un fragmento de la sentencia de instancia y señala que aquello denota que ni siquiera para emitir la sentencia se confrontó lo establecido en el Acta de Determinación y mucho menos lo señalado en la contestación de la demanda, puesto que de haberlo hecho así se habría establecido que las diferencias correspondían a ingresos que se encontraban gravados con el impuesto a la renta, sin embargo, el Tribunal A quo le resta validez al proceso de determinación realizado, cuando en su sentencia en su afán de establecer la invalidez de los fundamentos de hecho constantes en el acto administrativo impugnado, se centra en el nuevo argumento del actor que no fue el que sostuvo dentro del proceso administrativo, lo cual no hace sino establecer claramente que por parte del Tribunal A quo para motivar su sentencia no analizó lo establecido en el proceso administrativo del cual no se realiza ningún análisis.

4.2.1.7. Que el Tribunal A quo a más de hacer un análisis parcial de los hechos puestos en su conocimiento (solo los sostenidos por la accionante), a efectos de dar de baja la diferencia establecida por la Administración Tributaria no relaciona ninguna de las normas citadas con los hechos, no se establece cuál es la disposición legal que permita establecer la conexión de los hechos con el derecho, con lo cual desatiende de manera expresa su obligación el analizar todos las circunstancias puestas en su conocimiento, esto es, en sentencia a más de no contarse con el razonamiento táctico completo, no se establece cuál es la normativa jurídica que ha sido considerada, lo cual no nos permite conocer el sustento normativo que permitía actuar al actor como lo ha hecho y menos saber cuál es la razón, el sustento jurídico que impedía a la Administración Tributaria el establecer la diferencia como lo hizo.

4.2.1.8. Que si consideramos que por parte del Tribunal A quo se procedió a la baja del valor glosado, resulta evidente que no se han tenido en cuenta los fundamentos de hecho y



de derecho, por lo tanto no existe razón alguna para que se proceda con la baja del valor glosado ya que en sentencia no se ha hecho referencia alguna a las normas jurídicas sobre las que finalmente el Tribunal A quo decide dar de baja la diferencia; siendo ese el caso, la sentencia emitida no cumple con los preceptos establecidos en la Constitución con respecto a la motivación de los actos, resoluciones y fallos de los poderes públicos, igualmente incumple con lo prescrito por el COGEP.

4.2.1.9. Que existe un vicio en la motivación del fallo al no determinarse cuáles son las razones por las que el Tribunal A quo considera que la diferencia establecida es contraria a los hechos descritos en los actos administrativos y mucho menos se ha establecido por qué es contrario a lo dispuesto en la normativa jurídica, lo que conlleva a que la Sala incurra en una falta de motivación en la parte motiva y resolutive del fallo, por cuanto no existe el debido razonamiento, la misma carece de lógica, esto es, no cuenta con la debida coherencia y concatenación en cuanto al desarrollo de las premisas que componen el fallo entre sí y con la decisión que finalmente se adopta, no existe una conclusión que se encuentre afirmada sobre la base de otra u otras proposiciones aceptadas como punto de partida (premisas), esa falta de lógica además afecta la comprensibilidad de la sentencia, puesto que finalmente no conocemos de manera concreta, inteligible, asequible y sintética, las cuestiones de hecho y derecho planteadas y el razonamiento seguido para tomar la decisión que finalmente se adoptó.

4.2.1.10. Que de haberse realizado un mayor análisis de los hechos y sobre todo del derecho, se hubiera ratificado la glosa respecto de aquellos valores que no se justificó la diferencia y se hubiera rechazado la pretensión del actor sobre este punto.

4.2.2. Para fundamentar su recurso con base en el caso quinto y respecto del vicio de errónea interpretación del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, la institución recurrente se refiere a la glosa “Análisis y determinación del sujeto pasivo Juan Gabriel Eljuri Antón como beneficiario efectivo de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionales”, la cual se encuentra partir del numeral 3.6.1.3. del Acta de Determinación emitida por concepto de impuesto a la renta

del ejercicio fiscal 2016, y cita textualmente la sentencia impugnada desde el considerando 5.2.1, para afirma que según su razonamiento lógico, el Tribunal de instancia entiende que la disposición contenida en el tercer artículo agregado a continuación del 7 del Reglamento para la Aplicación LRTI que señala: “Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad”, contiene dos supuestos que no requieren su concurrencia simultánea, esto es, consideran que existe un beneficiario efectivo cuando: la persona legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; a la vez que señala también que la norma establece que es beneficiario efectivo asimismo quien puede utilizar, disfrutar o disponer de beneficios económicos o de hecho, esto es, establecen que la norma es clara en considerar que quien disfruta o dispone finalmente de los beneficios económicos en este caso de las utilidades recibidas es también el beneficiario efectivo, ahora bien, si bien aceptan este criterio, en el momento de verificar los hechos puestos en su conocimiento en su análisis de la norma se basan única y exclusivamente en el primer supuesto, dejando de lado el hecho de que la norma también considera beneficiario efectivo a quien tiene el poder de utilizar, disfrutar o disponer de los beneficios económicos o de hecho, como sucede en este caso con el hoy actor, Juan Gabriel Eljuri Antón, quien conforme se establece en los actos administrativos impugnados es la persona natural que recibe esas utilidades que son repartidas a la empresa extranjera, y que por lo tanto a la luz la normativa vigente es un ingreso para el hoy actor que no se encuentra exento.

4.2.2.1. Que el Tribunal A quo en este caso manifiesta que la Administración Tributaria ha establecido la condición de beneficiario efectivo del señor Juan Gabriel Eljuri Antón en base a lo dispuesto en el tercer artículo innumerado a continuación del Art. 7 del Reglamento LRTI, y señala que dicha consideración se produce por cuanto con su sola presencia y su único criterio se tomaban las decisiones sobre las empresas nacionales puesto que eran estas empresas extranjeras los accionistas mayoritarios de las empresas nacionales y se centra en considerar que los poderes otorgados al hoy actor han



sido determinantes para que la Administración Tributaria realice la calificación de beneficiario efectivo.

4.2.2.2. Que el Tribunal de instancia consideró que la norma del tercer artículo innumerado a continuación del Art. 7 lo único que permitía a la Administración Tributaria era verificar si el actor tenía el poder suficiente para tomar las decisiones sobre las empresas nacionales, y no verificó por otra parte que al ser el accionista principal de esas empresas en el extranjero era él quien finalmente recibía esas utilidades y que por lo tanto esos ingresos no se encontraban exentos, teniendo por lo tanto el poder de utilizar, disfrutar o disponer de las utilidades que fueron repartidas.

4.2.2.3. Que al haberse producido por parte del Tribunal A quo una interpretación parcial y no en su conjunto de la norma se ha impedido que se pueda establecer cuál es el verdadero alcance de la norma, no se ha podido llegar a conocer el contexto en el cual el legislador ha establecido la designación del beneficiario efectivo, ello se verifica por cuanto por parte del Tribunal no se realiza una interpretación lógica de la norma, esto es no se considera que una disposición legal puede contener varios supuestos, como sucede en el presente caso en el cual la segunda posibilidad no se ha tenido en cuenta.

4.2.2.4. Que el Tribunal A quo no considera que en el Acta de Determinación en el numeral 3.6.1.3 y subsiguientes, la Administración Tributaria realiza el análisis por medio del cual a través de varios elementos de hecho y de derecho evidencia que el actor tenía la calidad de beneficiario efectivo de empresas extranjeras, habiéndose para ello verificado la constitución de las empresas Alamo Investments Inc., Fininvest Overseas Inc., Lemury Corporation, Empromorte Overseas Inc. Ltd., y evidenciándose que las mismas fueron constituidas en la República de Panamá y que se estableció quienes eran los directores de dichas compañías según los registros públicos, lo cual permitió identificar que quien se encuentra detrás de esta cadena societaria de la empresa extranjera era el hoy actor, quien es la persona natural al final de la cadena societaria, y que además el porcentaje accionario que tienen dichas empresas extranjeras en las empresas nacionales no tenía injerencia en la atribución de la calidad de beneficiario efectivo, ya que lo que se analizó

fue el actuar del grupo económico Eljuri, grupo del cual forma parte el hoy actor.

4.2.2.5. Que la Administración Tributaria no calificó al actor como beneficiario efectivo de manera exclusiva por efecto del poder general y de amplias atribuciones otorgadas o por el hecho de que las empresas extranjeras tengan un porcentaje mayoritario o minoritario en las empresas nacionales, puesto que el beneficiario efectivo o beneficiario real denominado en otros países, lo que busca es llegar a establecer quienes en realidad son los reales beneficiarios de los ingresos, beneficios o utilidades que se pueden generar a través de la creación de empresas extranjeras, más aún cuando estas empresas han sido creadas en paraísos fiscales, empresas extranjeras todas que forman parte del grupo económico Almacenes Juan Eljuri.

4.2.2.6. Que siendo ese el caso para realizar una correcta interpretación de la norma por parte del Tribunal no se debía considerar que la determinación del beneficiario efectivo se limitaba al primer enunciado de la norma; esto es, la calidad de beneficiario efectivo no se limitaba al poder que tiene el actor para tomar las decisiones sobre las empresas nacionales, y con ello dejar de considerar que al ser él como persona natural el accionista mayoritario de las empresas extranjeras era quien recibía finalmente el ingreso que representaba el reparto de esas utilidades.

4.2.2.7. Que si el Tribunal de instancia hubiere interpretado debidamente la norma habría concluido que el actor era el beneficiario efectivo en el reparto de las utilidades realizadas por las empresas nacionales y que por lo tanto era él quien recibía dicho ingreso y que el mismo no se encontraba exento del pago del impuesto a la renta, a la luz de lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 8 y 1 del artículo 9 de la LRTI. Por lo tanto, si el tribunal hubiera verificado que es el actor como accionista de la compañía extranjera quien finalmente utiliza, disfruta y dispone de los recursos distribuidos por las compañías nacionales Plastiazuay S.A., Apartamentos y Hoteles Ecuatorianos Apartec S.A., Recordmotor S.A., Construcciones Industriales S.A. Constrinsa, Cristalería del Ecuador S.A. Cridsa, Unacem Ecuador S.A., Alimentos Ecuatorianos los Andes S.A., Hotel Colón Internacional CA., Inamazonas Inmobiliaria Amazonas SA, Cerámica Rialto S.A., Mantaoro



Hotelera Manta SA, Corporación Favorita CA, Embotelladora Azuaya S.A., OV Hotelera Machala S.A., Elasto S.A., Omnibus BB Transportes S.A., Andujar S.A., Continental Tire Andina S.A., vía utilidades habría establecido que en efecto se trataba de un ingreso y que el mismo no se encontraba exento.

4.2.3. En lo que se refiere al vicio de falta de aplicación de normas de derecho y de la Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros, el SRI en su recurso se refiere a las glosas por “Capitalización de utilidades por parte de la empresa Corporación Favorita C.A.” y “Capitalización de utilidades por parte de la empresa Metrocar S.A.”, y transcribe textualmente desde el considerando 5.3.1 de la sentencia impugnada para manifestar que la falta de aplicación por parte del Tribunal A quo de lo dispuesto en los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías así como lo referente a la Finalidad de los Estados Financieros de la NIC 1 es determinante, ya que se realiza un análisis con respecto al beneficiario efectivo y afirma de forma general que Juan Gabriel Eljuri Antón, en su calidad de apoderado de las empresas extranjeras, en función del porcentaje accionario, tendría “el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad”, y lo convertiría en beneficiario efectivo de los dividendos, beneficios o utilidades distribuidas. Considera que el numeral 5 del artículo 8 de la LRTI para establecer el carácter de ingreso de fuente ecuatoriana requiere que esas utilidades y dividendos sean distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país, pero considera que en el presente caso al haberse producido la capitalización de dichas utilidades, ello significa que no hubo un ingreso, por cuanto estima que este ingreso no existirá sino únicamente cuando se produzca la venta de esas acciones y que acorde con lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 8 de la LRTI será un ingreso.

4.2.3.1. Que de conformidad con la normativa señalada y que se corresponde con la Ley de Compañías no es así, porque si no existiera previamente la distribución de las utilidades las mismas no podrían capitalizarse porque se trataría de cualquier otro valor aportado por los socios para la capitalización, pero no de utilidades, puesto que es el numeral 3 del artículo 183 el que permite que el pago de los aportes para la suscripción de nuevas acciones se pueda realizar vía capitalización de utilidades.

4.2.3.2. Que de conformidad con lo dispuesto en el Art. 181 de la Ley de Compañías son los accionistas los que tienen el derecho preferente en proporción a sus acciones, para suscribir las que se emiten por el aumento del capital suscrito, por lo que es claro que la empresa extranjera por medio del actor es la que tenía el derecho preferente para suscribir dichas acciones. Pregunta qué importancia societaria tiene para la compañía extranjera el hecho de que se hayan suscrito esas acciones, pues no uno diferente al que expresamente se refiere el artículo 184 de la Ley de Compañías que señala que se produce la elevación del valor de las acciones o incremento de acciones, esto quiere decir entonces que el patrimonio de estas empresas se vio incrementado y por lo tanto cada uno de los accionista a razón de la capitalización tuvo un patrimonio superior, patrimonio éste que se pudo incrementar porque existió una distribución de las utilidades de acuerdo a los porcentajes que le corresponden en la compañía.

4.2.3.3. Que el Tribunal no ha considerado lo que representa dicho aumento de capital con respecto a los estados financieros de Corporación Favorita y Metrocar, puesto que de haberlo hecho se hubiera podido establecer cuál es la situación financiera de la empresa, ya que de los estados financieros precisamente se verifica la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado, en este caso por medio de capital suscrito y que como consecuencia de la capitalización de las utilidades a través del reparto de las mismas se vio incrementado, posibilidad que de manera expresa se encuentra establecida en la Ley de Compañías y que no ha sido considerada por el Tribunal A quo por cuanto en su sentencia se dejan de aplicar dichas disposiciones legales.

4.2.3.4. Que el error de violación directa referente a los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías, así como de la NIC 1 Estados Financieros por falta de aplicación, fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que el Tribunal concluyó que en la capitalización de las utilidades al supuestamente no producirse el reparto de las mismas no implicó ningún ingreso para el actor. Si el Tribunal no hubiera dejado de aplicar lo dispuesto en dicha normativa, habría establecido que el actor en su calidad de beneficiario efectivo recibió



las utilidades y por lo tanto obtuvo ingresos de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 8 de la LRTI y que esos ingresos al tratarse de un beneficiario efectivo no se encontraban exentos en base a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 9 de la norma ibidem, y que por lo tanto se encontraban sujetos al pago del impuesto a la renta.

4.2.4. Respecto del vicio de aplicación indebida del artículo 8 numeral 3.1 de la LRTI, la institución recurrente señala en su recurso que por cuanto el Tribunal A quo considera que al no haberse producido la distribución de las utilidades porque a su parecer la capitalización de la mismas no representa un ingreso para el hoy actor, sino que el ingreso únicamente se producirá cuando se realice la venta de esas acciones, decide dar de baja las glosas, cuando de haber aplicado las disposiciones contenidas en la Ley de Compañías concretamente así como la NIC 1 habría establecido que si no hay distribución de las utilidades no puede existir aumento de capital, a la vez que si no se hubiera producido ese aumento de capital, el patrimonio de la empresa no se hubiera incrementado y esa inyección de capital nunca hubiera sido posible si no se utilizaba una de las formas permitidas en la normativa jurídica para hacerlo, esto es la capitalización de las utilidades.

4.2.4.1. Que el error de violación directa referente a la aplicación indebida del inciso tercero del numeral 3.1. del artículo 8 de la LRTI fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que el Tribunal concluyó que no se habían distribuido las utilidades y que por lo tanto no había existido un ingreso para el beneficiario efectivo cuando a la luz de la normativa vigente se determina con claridad que el hoy actor recibió un ingreso conforme a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 8 de la LRTI, el cual no se encontraba exento conforme lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 9 de la LRTI.

4.2.4.2. Que aceptando parcialmente la sentencia en la parte que declara la validez procesal y que ratifica las diferencias establecidas por auditoría, por ser conforme a derecho, casarán la sentencia recurrida, y como consecuencia de ello se establecerá la validez del Acta de Determinación No. 01202024900024331 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016. 4.3. Contestación a los recursos de casación: Las partes procesales dan contestación a los recursos de casación planteados en escritos de 15 de junio de 2022, a las 12h09 y a las 13h27, y solicitan que se desechen los recursos de casación interpuestos por la contraparte.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. En base a los argumentos esgrimidos por los recurrentes, corresponde Determinar si el Tribunal de instancia incurrió en los siguientes errores: el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación y en el caso quinto por errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación

de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2016; falta de aplicación de los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías- y la Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros y, por la aplicación indebida del artículo 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. Recurso del actor.-

6.1.1. El actor acusa la sentencia de incurrir en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación y por el vicio de errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del

artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2016.

6.1.2. Caso segundo.- La motivación consiste en una “(...) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una



decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”. Fernando de la Rúa define la motivación de la sentencia como “(...) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”.

6.1.3. La motivación es de tal trascendencia en el quehacer jurisdiccional que ha merecido reiterados pronunciamientos de las Salas Especializadas de la Corte Nacional y de la Corte Constitucional; esta última, en la sentencia No. 115817EP/21, “... se aleja de forma explícita y argumentada de su jurisprudencia relativa al test de motivación... Y... se establecen pautas para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación a partir de la sistematización de su jurisprudencia reciente.”.

6.1.4. El actor sostiene que los juzgadores de instancia al considerar al contribuyente como beneficiario efectivo por contar con asignación accionarial a favor del accionante en empresa extranjera, conlleva a una falta de motivación insubsanable en la categorización como beneficiario efectivo del señor Juan Gabriel Eljuri Antón y por consiguiente a una falta de motivación en las glosas atadas a dicho concepto. Que la atribución del 50% al señor Eljuri no tiene ninguna base legal, ni siquiera jurisprudencial, es una asignación que nace del único criterio del SRI y que el Tribunal A quo ha ratificado, al otorgar un porcentaje específico a los apoderados.

6.1.5. El Tribunal de instancia resuelve el tema en el punto 5.2. de la sentencia objetada, luego de hacer una detallada referencia a los cargos establecidos por la administración tributaria, las normas aplicables y citas doctrinarias sobre la motivación, concluye que el acto está motivado y ratifica el cargo únicamente respecto a los dividendos distribuidos por la compañía C.A. Ecuatoriana de Cerámica, de la que llega a la convicción que se puede considerar beneficiario efectivo al actor, por ser apoderado con amplias y totales facultades, de las empresas extranjeras EMPRONORTE OVERSEAS INC. LTD y LEMURY CORPORATION, de las cuales es accionista de CA Ecuatoriana de Cerámica en los porcentajes del 13,186% y del 71,394%, lo que configura el supuesto del beneficiario efectivo, porque si tiene el poder de controlar la atribución del

ingreso, beneficio o utilidad, lo que no ocurre con las veinte empresas restantes.

6.1.6. Analizados los razonamientos del Tribunal y los cuestionamientos del actor, genéricos, en tanto no refieren a una glosa en particular, sino a “las glosas atadas al concepto de beneficiario efectivo”, se encuentra que no se configura el vicio de falta de motivación, porque los argumentos vertidos en la sentencia, especialmente los relacionados con el considerando 5.2 en el que resuelve el segundo punto de la controversia, determinar la procedencia de la glosa de ingresos gravados por dividendos en calidad de beneficiario efectivo, son claros en confrontar los hechos con la normativa aplicable. La Sala advierte, que el cuestionamiento se orienta a evidenciar la inconformidad con lo resuelto, porque siendo los mismos argumentos, no objeta lo que le resulta favorable y que es dado de baja por el Tribunal.

6.1.7. Al no configurarse el vicio, el mismo no procede y se lo rechaza.

6.1.8. Caso quinto.- La errónea interpretación: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”

6.1.9. La norma que el recurrente considera infringida por el vicio de errónea interpretación es el artículo innumerado tercero después del artículo 7 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Beneficiario efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.”.

6.1.10. El recurrente alega la errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI porque considera que el Tribunal A quo interpreta en el sentido de que las condiciones establecidas en la norma referida para que una persona sea considerada



como beneficiario efectivo pueden ser alternativas y no concurrentes, desnaturalizando lo establecido de manera en la norma.

6.1.11. El Tribunal de instancia analiza el contenido de la disposición cuestionada en el referido punto 5.2 de la sentencia, en el que transcribe el contenido de la norma y concluye que la regulación normativa contiene dos supuestos que considera no necesitan ser concurrentes entre sí, que puede configurarse un beneficiario efectivo si se cumple cualquiera de los supuestos normativos, ya sea “quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad” o por el hecho de “utilizar, disfrutar o disponer de los mismos”.

6.1.12. La Sala, sobre el tema en discusión, concuerda con el razonamiento del Tribunal de instancia, en tanto el alcance de la expresión “así como”, da para entender como alternativo, cualquiera de los dos supuestos de la norma reglamentaria, pues dicha expresión pertenece al grupo de los conectores de comparación, con varios significados y alcances, dependiendo del contexto en el que se emplea; se puede utilizar, por ejemplo, para expresar la igualdad o la equivalencia entre dos hechos o ideas. En el caso de la norma reglamentaria en análisis el sentido es el comparativo, por lo que bien puede estar en la situación de “quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad” o en el hecho de “utilizar, disfrutar o disponer de los mismos”, por lo que la Sala concuerda con el análisis del Tribunal juzgador.

6.1.13. Al no configurarse el yerro acusado, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

6.2. Recurso de la entidad demandada.-

6.2.1. La entidad demandada acusa la sentencia de incurrir en el caso segundo por el vicio de falta de motivación y en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por los vicios de errónea interpretación del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, falta de aplicación de los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías y la Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros; y, la aplicación indebida del artículo 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.2.2. Caso segundo.- El recurrente acusa la falta de motivación respecto a la glosa “Otras

Rentas Gravadas/Ingresos”, porque a su decir el Tribunal A quo procedió a la baja del valor glosado, sin tener en cuenta los fundamentos de hecho y de derecho, por lo tanto, no existe razón alguna para que se proceda con la baja del valor glosado ya que en sentencia no se ha hecho referencia alguna a las normas jurídicas sobre las que finalmente el Tribunal A quo decide dar de baja la diferencia.

6.2.3. El Tribunal resuelve el tema en el considerando 5.4 de la sentencia cuestionada, el mismo que está relacionado con los movimientos bancarios de la cuenta cuyo titular es el actor y la única discrepancia del recurrente está vinculada con acreditaciones de la Corporación Azende, uno de cuyos valores por USD 650.000, se realizaron en la cuenta de Juan Eljuri Vintimilla y depositados por esta persona en la cuenta del actor, cuyo origen es la devolución de una inversión realizada para realizar un Acuerdo de Negocio que no ha prosperado, cuyos hechos y valores para el Tribunal juzgador están justificados, por lo que desestima el cargo establecido por la Administración Tributaria.

6.2.4. Analizados los cuestionamientos de la entidad recurrente, la Sala no encuentra que se configure el yerro acusado, pues los razonamientos del Tribunal juzgador, son claros, concordantes y acepta unos cargos y rechaza otros; sobre el punto específico de discrepancia de la entidad demandada, el Tribunal encuentra justificados los valores de USD \$ 1.350.000 de Corporación Azende y USD \$ 650.000 realizado por Juan Eljuri Vintimilla en la cuenta personal del actor. Llama la atención que el cuestionamiento de la entidad demandada se circunscriba únicamente a un valor que es dejado sin efecto, y no objete los que fueron ratificados, elemento que resta validez al argumento de falta de motivación acusado.

6.2.5. Al no configurarse el vicio, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

6.2.6. Caso quinto.- Glosa “Análisis y determinación del sujeto pasivo Juan Gabriel Eljuri Antón como beneficiario efectivo de empresas extranjeras que tienen acciones y/o participaciones en empresas nacionales”.- El recurrente sostiene que el Tribunal de instancia consideró que la norma del tercer artículo innumerado a continuación del Art. 7 lo único que permitía a la Administración Tributaria era verificar si el actor tenía el poder suficiente



para tomar las decisiones sobre las empresas nacionales, y no verificó por otra parte que al ser el accionista principal de esas empresas en el extranjero era él quien finalmente recibía esas utilidades y que por lo tanto esos ingresos no se encontraban exentos.

6.2.7. El Tribunal atiende el tema objeto de cuestionamiento en el considerando 5.2, en los términos resumidos al resolver el cuestionamiento del actor, respecto de la misma norma reglamentaria, el tercer innumerado agregado a continuación del artículo 7 del Reglamento general de aplicación de la LRTI. Establece que la norma reglamentaria contiene dos supuestos para considerar beneficiario efectivo, criterio que es coincidente con el de la Sala, expuesto al resolver el cuestionamiento del actor, en los considerandos 6.1.2 al 6.1.7 de este fallo.

6.2.8. Analizados los argumentos del Tribunal y los de la entidad recurrente, la Sala no encuentra que se produzca la errónea interpretación acusada, pues lo decidido por el Tribunal, parte de la consideración de los dos supuestos contenidos en la norma reglamentaria para considerar beneficiario efectivo, ratificando el cargo de aquellas empresas en las que ha comprobado que en efecto, la participación de las empresas extranjeras en las nacionales es mayoritario, así como las razones por las que descarta los cargos establecidos por los dividendos de las demás empresas, que por tratarse de hechos comprobados, no pueden ser modificados por la Sala de Casación.

6.2.9. Al no configurarse el cargo, el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.

6.2.10. Sobre la falta de aplicación de los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías, la NIC 1 Estados Financieros y la indebida aplicación del artículo artículo 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el recurrente sostiene que fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, puesto que el Tribunal concluyó que en la capitalización de las utilidades al supuestamente no producirse el reparto de las mismas no implicó ningún ingreso para el actor.

6.2.11. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia

de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”; por su parte la aplicación indebida se produce “(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”.

6.2.12. Las normas infringidas son: a) Artículo 181 de la Ley de Compañías.- “Los accionistas tendrán derecho preferente, en proporción a sus acciones, para suscribir las que se emitan en cada caso de aumento de capital suscrito. Este derecho se ejercerá dentro de los treinta días siguientes a la publicación por la prensa del aviso del respectivo acuerdo de la Junta General, salvo lo dispuesto en el Art. 175. El derecho preferente para la suscripción de acciones podrá ser incorporado en un valor denominado certificado de preferencia. Dicho certificado podrá ser negociado libremente, en bolsa o fuera de ella. Dichos certificados darán derecho a sus titulares o adquirentes a suscribir las acciones determinadas en el certificado, en las mismas condiciones que señala la Ley, con el estatuto y las resoluciones de la compañía, dentro del plazo de vigencia. Los certificados deberán ser puestos a disposición de los accionistas que consten en el libro de acciones y accionistas dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha del acuerdo de aumento de capital.”; b) Artículo 183 de la Ley de Compañías.- “El pago de las aportaciones que deban hacerse por la suscripción de las nuevas acciones podrá realizarse: (...) 3. Por capitalización de reservas o de utilidades; y, (...) Para que se proceda al aumento de capital deberá pagarse, al realizar dicho aumento, por lo menos el veinticinco por ciento del valor del mismo. La junta general que acordare el aumento de capital establecerá las bases de las operaciones que quedan enumeradas.”; c) Artículo 184 de la Ley de Compañías.- “El aumento de capital por elevación del valor de las acciones requiere el consen-



timiento unánime de los accionistas si han de hacerse nuevas aportaciones en numerario o en especie. Se requerirá unanimidad de la junta si el aumento se hace por capitalización de utilidades. Pero, si las nuevas aportaciones se hicieren por capitalización de reserva o por compensación de créditos, se acordarán por mayoría de votos.”; d) Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros.- “Finalidad de los estados financieros.- 7 Los estados financieros constituyen una representación de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad: a) activos, b) pasivos, c) patrimonio neto, d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias, e) otros cambios en el patrimonio neto; y, f) flujos de efectivo. Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y en particular la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.”; e) La aplicación indebida se produce “(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”; y, f) Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- “Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: (...) 3.- Las utilidades provenientes

de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país; 3.1. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, oros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (...)”

6.2.13. En la sentencia, en el considerando 5.1 el Tribunal resuelve el tema, estableciendo que al no haberse evidenciado que las utilidades del ejercicio le hayan entregado como dividendos al accionista, concluye que la administración ha realizado una indebida determinación y la da de baja.

6.2.14. El tema en discusión está relacionado con la naturaleza de la capitalización de utilidades, que la administración considera dividendos distribuidos y por tanto, ingresos del actor. Para la Sala la capitalización de utilidades equivale a la no distribución de utilidades con el fin de dejar a disposición de la empresa, recursos que sirvan para la operación, inversión o adquisición de activos. Las utilidades capitalizadas se convierten en acciones que pueden llegar a incrementar el patrimonio del propietario de las mismas.

6.2.15. Entonces, en el caso en análisis, tratándose de capitalización de utilidades, no existe distribución de utilidades o dividendos a sus beneficiarios, pues éstas se mantuvieron en la cuenta “utilidades del ejercicio” de las compañías que las generaron y de allí por decisión de sus socios se capitalizaron, de manera que el patrimonio del propietario de las acciones, se incrementa y las ganancias se reflejarán cuando reciba dividendos o cuando enajene las acciones.

6.2.16. En estas condiciones, resultan inaplicables al caso las disposiciones de los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías y la NIC 1 Estados Financieros, pues no resuelven el tema en discusión. Por el contrario, la aplicación del artículo 8.5 de la LRTI resulta pertinente.

6.2.17. Al no configurarse el vicio, el mismo no procede y se rechaza de modo expreso.



7. DECISIÓN

7.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2. No casar la sentencia impugnada.

7.3. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

“Determinar si el Tribunal de instancia incurrió en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación y en el caso quinto por errónea interpretación del artículo innumerado tercero después del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal 2016; falta de aplicación de los artículos 181, 183 y 184 de la Ley de Compañías y la Norma de Contabilidad NIC 1 Estados Financieros y, por la aplicación indebida del artículo 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.” La Sala encuentra que no se configuran los vicios alegados y rechaza los recursos interpuestos.



Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela



– ACCIÓN OBJETIVA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2020-00006
Pretensión de la causa	Que se declare la anulación parcial del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, especialmente el art. 92.1 agregado mediante Decreto Ejecutivo No. 1021 de 27 de marzo de 2020.
Fecha publicación sentencia	22 de febrero de 2021.
Problemas jurídicos sede casacional	Establecer si el Art. 1 del Decreto Ejecutivo No. 1021 de 27 de marzo de 2020 en el que se dispone que las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicio de telefonía móvil deberán efectuar una retención mensual del 1.75% sobre el total de sus ingresos gravados dentro de dicho mes, transgrede o no los límites establecidos en la ley.

Obiter Dicta / Resumen

1. El Art. 71 del Código Tributario establece que la recaudación de tributos se efectuará en la forma y los sistemas que la ley o el reglamento establezcan. 2. Desde la expedición de la propia Ley de Régimen Tributario Interno, al establecer las “retenciones en la fuente” no hizo otra cosa que, instaurar un régimen de pagos anticipados del impuesto a la renta, no sólo por efectos recaudatorios sino para que el contribuyente vaya pagando en cuotas este impuesto anual, considerando que si debiera pagar al final del ejercicio, se le pondría en dificultades económicas graves, como ocurre con las personas que prestan servicios personales bajo dependencia, por tanto, el anticipo del pago de impuestos es legítimo y amparado en norma legal. 3. Lo que derogó la Ley de Reactivación Económica de diciembre de 2019, fue el hecho de que el pago del anticipo obligatorio se convierta en definitivo si al finalizar el ejercicio económico el contribuyente no obtuvo una renta gravable sobre la cual compensar el anticipo, lo que le convirtió en un impuesto al patrimonio y no a la renta, lo cual fue oportuna y debidamente derogado. 4. Es más, el Decreto Ejecutivo 1021, expresamente señala que, lo retenido como “auto retención” fijado en el 1,75% de la facturación, servirá como “crédito tributario” para el cálculo del impuesto a la renta al final del ejercicio, en el entendido de que si fuese mayor la retención al impuesto causado, el contribuyente tendrá derecho de proponer acción de pago en exceso, situaciones que le hacen incomparable al anticipo derogado por la Asamblea en diciembre de 2019.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Hecho generador del impuesto a la renta reservado exclusivamente a la ley. Por todo lo expuesto, pide se declare la anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, específicamente el Art. 92.1 agregado mediante Decreto Ejecutivo N° 1021 de 27 de marzo de 2020.

Conceptos abordados	Ley tributaria, reglamento, hecho generador.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17751-2020-00006

Quito,
lunes 22 de febrero del 2021,
las 16h53

VISTOS:

Mediante escrito presentado el 6 de julio de 2020, a las 15h10, la abogada María del Carmen Burgos Macías, en su calidad de procuradora judicial del CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL- presenta una demanda de acción objetiva de anulación en contra del Decreto Presidencial Nro. 1021 de 27 de marzo de 2020 ante esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro de la causa No. 17751-2020-00006, acción objetiva prevista en el Art. 320, numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) pues pretende la nulidad de un acto normativo de carácter general.

PRIMERA: JUDICATURA: Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (con-juez encargado y ponente de esta causa).

Mediante sorteo de la causa realizado el miércoles 18 de agosto de 2020, las 13h59 (foja 34), se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: José Suing Nagua, Juez Nacional, Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (e); y, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (e) en calidad de ponente.



Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021 dictado por el Dr. Iván Saquicela, Presidente de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDA: IDENTIFICACIÓN DE LAS PARTES: 2.1) Actor: CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL-**, a través de su procuradora judicial abogada María del Carmen Burgos Macías; 2.2) Demandados: Licenciado Lenin Voltaire Moreno Garcés, Presidente Constitucional de la República del Ecuador; y, 2.3) Doctor Iñigo Salvador Crespo, Procurador General del Estado. **TERCERA: COMPETENCIA.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer de la presente acción de impugnación por lo dispuesto en el Art. 320 numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos, en concordancia con el Art. 3 de la Resolución N°. 12-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. **CUARTA: ENUNCIACIÓN DE LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS OBJETO DE LA DEMANDA Y DEFENSA DEL DEMANDADO.-** Puesto que la acción objetiva de anulación contemplada en el Art. 320 del COFJ, no tiene un procedimiento explícito, conforme a lo señalado en el Art. 289 del COGEP se lo tramitará conforme a las reglas del juicio ordinario. A tal efecto, en providencia de 22 de

enero de 2021, a las 14h23 se convocó a la audiencia preliminar prevista para este tipo de juicios en el Art. 292 del mismo COGEP, la que se llevó a cabo el jueves 18 de febrero de 2021, las 11h00. A esta audiencia comparecieron los abogados debidamente legitimados y acreditados por la parte actora, los doctores Javier Freile Córdova y Carlos Martínez Viteri; mientras que por la parte demandada, abogados Juan Espín Escorza y Sebastián Espinosa Velasco los que no presentaron oficio de delegación que les acredite debidamente de conformidad a lo señalado en los Arts. 42 y 86.2 del COGEP, por lo que una vez acreditado aquello por secretaría de la Sala, se aplicó el Art. 87.2 ibídem. 3. De las alegaciones de la accionante.- La entidad actora a través de la intervención de su procurador al sustentar su demanda, expone que: 3.1. El 27 de marzo de 2020, el licenciado Lenin Voltaire Moreno Garcés, Presidente Constitucional de la República del Ecuador, en uso de sus facultades ordinarias expidió el Decreto Ejecutivo Nro. 1021, cuyo artículo 1 establece una medida “excepcional y sui generis” al disponer que: “las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicio de telefonía móvil deberán efectuar una retención mensual del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes. (...)”. 3.2. En el referido Decreto se agrega un artículo a continuación del 92 del Reglamento General de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y es publicado en el suplemento del Registro Oficial Nro. 173 de 31 de marzo de 2020. 3.3.- Que el Decreto 1021 fue dictado por el Presidente en uso de sus facultades ordinarias, pero creó una figura recaudatoria no prevista en la ley tributaria y por tanto contradictoria a los principios de reserva de ley, jerarquía normativa y seguridad jurídica, sostiene que esta figura jurídica no es sino un anticipo del impuesto a la renta, anticipo que fue eliminado por Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno de 31 de diciembre de 2019. 3.4.- Que ante la consulta efectuada por su representada, el Servicio de Rentas Internas en Oficio N°. DZ8-APNO-GE-00000001-M, respondió que: 1) La “auto retención” es sobre las ventas brutas, y 2) Se realizará mensualmente sin distinción al estado de excepción, es decir en forma



permanente y no supeditada a la vigencia de 60 días del estado de excepción. 3.5.- El Decreto es un acto administrativo que se impone de manera vertical y que debe acatarse dentro de los términos que la Constitución y la ley han fijado, en el caso reglamentario, dentro de las competencias constitucionales del Presidente de la República, pero jamás puede ser discrecional sin límites. 3.6.- Que el Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que para que opere la retención en la fuente se requiere de dos factores: 1) Que la persona que pague o acredite esté obligada a llevar contabilidad, y 2) Que el ingreso constituya renta gravada para quien lo reciba, siempre se perfecciona entre dos personas una comparadora, obligada a llevar contabilidad y otra vendedora cuyo ingreso deba pagar impuesto a la renta; por tanto no cabe la creación de otros tipos de retención sino las previstas en la ley (del Art. 43 al 48 LRTI). 3.7.- Insiste en que esta “autoretencción” no es sino un pago anticipado del impuesto a la renta, lo cual le está prohibido al Presidente, a menos que sea dictado dentro de una declaratoria de estado de Excepción y mientras que dure ella. 3.8.- Debe considerarse la prevalencia de la ley sobre el reglamento lo que asegura el principio de división de poderes dentro de un Estado de Derecho y según el Art. 425 de la Constitución ningún reglamento puede contradecir ni alterar lo dispuesto en las leyes. 3.9.- En el caso concreto, la Ley de Reactivación Económica de 31 de diciembre de 2019 eliminó el anticipo del impuesto a la renta, desapareció de nuestro ordenamiento jurídico, por lo mismo no puede el Art. 92.1 del Reglamento reinstaurar un mecanismo de pago del anticipo de impuesto a la renta contrariando lo dispuesto en la referida ley. 3.10.- Que de esta forma se ha vulnerado también el principio de reserva de ley, recogida en el Art. 301 de la Constitución y ratificado por el Art. 4 del Código Tributario, pues únicamente mediante Ley, el legislador puede determinar los mecanismos anticipados del cobro de tributos, puesto que, mientras no concluya el año fiscal la compañía no conoce si tendrá o no utilidades, por tanto no se ha cumplido el hecho generador del impuesto a la renta reservado exclusivamente a la ley. Por todo lo expuesto, pide se declare la anulación parcial del Reglamento para la Aplicación de la Ley

de Régimen Tributario Interno, específicamente el Art. 92.1 agregado mediante Decreto Ejecutivo N°. 1021 de 27 de marzo de 2020. 4. De las alegaciones del demandado.- Al no haber comparecido a la audiencia oral, conforme a lo dispuesto en los Arts. 86 y 42 del COGEP y haberse aplicado lo señalado en el Art. 87.2 del mismo Código, el demandado perdió su oportunidad para hacer valer sus derechos; sin embargo en el escrito presentado como contestación a la demanda, dentro del término concedido al efecto, argumenta en su defensa: 4.1.- Que la pretensión de la actora no es clara ni precisa, al omitirse una confrontación inequívoca del decreto impugnado con una norma legal, por tanto no se configura el vicio de ilegalidad. Tampoco no hay demostración de interés directo en la causa, lo que se pretende es camuflar una acción abstracta de inconstitucionalidad, ajena a la jurisdicción contencioso tributaria, pretendiendo conseguir beneficios de orden patrimonial. 4.2.- Es erróneo considerar que el Presidente ha violentado el principio de legalidad y seguridad jurídica de la accionante, pues no se puede considerar que el Decreto Ejecutivo N°. 1021 “debió sujetarse al marco regulatorio del Decreto 1017 por el que se declaró el estado de excepción”, lo que corrobora la errónea elección de la vía contencioso tributaria. 4.3.- Que es un error de la demanda el conceptualizar al mecanismo de retención a partir de las previsiones del Art. 45 de la LRTI, que refiere la retención como mecanismo de pago, donde se origina el ingreso del contribuyente que aún no ha sido determinada por el sujeto pasivo y no se limita a este supuesto. 4.4.- El Art. 29 del Código Tributario dispone quien puede ser considerado agente de retención sin que se encuentre restringido que sea el contribuyente y agente una misma persona, como equivocadamente se afirma en la demanda, y contempla además la posibilidad de derivar la designación de agentes de retención a una norma reglamentaria. 4.5.- No se discute la facultad reglamentaria atribuida al Presidente por la Constitución y la Ley para establecer ciertos elementos no sustanciales en la configuración del tributo y que convienen para su mejor recaudación como el caso de mecanismos de retención; conforme al Art. 41 LRTI el pago anticipado constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta y el Art. 71



del Código Tributario establece que la recaudación de los tributos se harán en la forma o sistemas que la ley o el reglamento establezcan, a través de agentes de retención o percepción. Los plazos y formas de recaudar son rasgos complementarios del tributo y por tanto no se reputan cobijados por el principio de reserva de ley, que así lo ha mantenido la Corte Constitucional (sentencia 014-12-SIN CC). 4.6.- El Decreto N°. 1021, dice la delegada del Presidente, no crea un nuevo tributo sino un mecanismo de pago anticipado similar a las retenciones vigente, lo cual se evidencia cuando se constituye crédito tributario que puede compensar en la declaración del período fiscal. 4.7.- Que siendo el asunto de puro derecho que no requiere prueba, no anuncia prueba alguna. Señala como excepciones: Previa: Con fecha 29 de junio de 2020 se notificó a la Presidencia el auto de admisión de 9 de julio de 2020 de la Acción de inconstitucionalidad N°. 24-20-IN propuesto en contra de la misma norma impugnada en este juicio, siendo que persiguen el mismo objeto y plantean idéntica cuestión litigiosa y advertido de que tramitar ambas causas en simultáneo, puede derivar en una grave afectación al derecho a la seguridad jurídica, solicita que la Sala se abstenga de emitir pronunciamiento mientras no exista sentencia de la Corte Constitucional en la referida acción. Excepciones de fondo: a. Negativa pura y simple de los hechos alegados en la demanda. b. Ilegitimidad de la actora para transgredir el orden constitucional". Solicita que mediante sentencia se declare sin lugar la acción de impugnación interpuesta por CONCECEL S.A. y se ordene el archivo de la causa. QUINTA: AUDIENCIA: VERIFICACIÓN DE LA VALIDEZ DEL PROCESO Y FIJACIÓN DEL OBJETO DEL PROCESO: 5.1 Excepciones.- Si bien la Presidencia de la República, a través de la Secretaría General Jurídica, perdió la oportunidad para hacer valer sus derechos, el accionante se refirió a la excepción previa planteado en el acto de contestación a la demanda por escrito, así como también lo hizo este Tribunal sobre la excepción previa señalada en el Art 153.5 del COGEP, es decir la llamada "Litis pendencia" y declaró que precautelando el legítimo y constitucional derecho a la defensa, rechazó tal excepción, no sólo porque no se ha adjuntado copia auténtica de la referida demanda a que se

refiere la excepción previa, por lo que resulta imposible distinguir si su alegación de que se trata de causas iguales procede o no; sino porque, y más importante aún, que sin duda se trata de dos acciones totalmente diferentes, la de inconstitucionalidad, de conformidad a lo señalado en el Art. 74 en concordancia con el Art. 436 numeral 2 de la Constitución de la República, persigue el control abstracto de constitucionalidad para garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico ecuatoriano, y esto debido a que en el fondo o la forma el acto normativo de carácter general viola o menoscaba un principio constitucional establecido en la Carta Suprema del Estado y su efecto es la declaratoria de invalidez del mismo; en cambio la acción objetiva de impugnación, aun cuando sea propuesta en contra del mismo Reglamento se propone, cuando dichas normas riñen con preceptos legales, su anulación total o parcial con efectos generales, como es la del presente caso. Por tanto, se declara improcedente la excepción de "Litis pendencia". 5.2 Validez procesal.- En lo que tiene que ver con la validez del proceso, consultado que fue la parte actora, no hace cuestionamiento alguno y pide se declare la validez del mismo pues no existen reclamos de terceros, no hay observaciones a la competencia o al procedimiento; en consecuencia, este Tribunal tampoco ha encontrado omisión de alguna de las solemnidades sustanciales a las que se refiere el artículo 107 del COGEP, por lo que se declara su validez. El abogado de la empresa actora ratifica que el tema en disputa es de puro derecho, pues así lo pidió en su escrito de demanda y la Sala acepta que sea tratado como tal, conforme a lo señalado en el Art. 295 numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos, todo lo cual se puede verificar del resumen del acta en el sistema de grabación del Consejo de la Judicatura y cuyo CD consta adjunto al proceso. 5.3 Objeto de la controversia.- En cumplimiento a lo señalado en el numeral 2 del artículo 294 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) se fijó como objeto de la litis lo siguiente: "Establecer si el Art. 1 del Decreto Ejecutivo Nro. 1021, de 27 de marzo de 2020, por el cual el licenciado Lenin Voltaire Moreno Garcés, Presidente Constitucional de la República del Ecuador, en uso de sus facultades ordinarias, en el artículo 1 agrega un



artículo a continuación del 92 del Reglamento General para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en que dispone: “las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicio de telefonía móvil deberán efectuar una retención mensual del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes. (...), trasgrede o no los límites establecidos en la ley y de ser así, se declare su ilegalidad y consecuentemente su nulidad parcial” (el resto del Decreto no es impugnado). 5.4 Tal como lo dispone el Art. 295.4 del COGEP, por ser una controversia de puro derecho, se le concedió la palabra a la parte actora, quien alegó en defensa de los argumentos y tesis constantes en la demanda; concluida su intervención, la Sala entró a deliberar, terminada la cual, el juez ponente expuso oralmente la decisión a la que llegó la Sala en forma unánime.

SEXTO: MOTIVACIÓN.- Para resolver la controversia en la presente causa se considera lo siguiente: 6.1 Conforme al numeral 2 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículo 320, numeral 2 del COGEP y a la Resolución No. 02-2020 emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia el 12 de febrero de 2020, publicada en el Registro Oficial No. 166 del viernes 20 de marzo de 2020, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tiene la competencia para conocer las acciones de impugnación en contra de normas de carácter general de carácter tributario con rango inferior a la ley, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga con efectos generales su anulación. 6.2 Desde el punto de vista doctrinario, el recurso de anulación u objetivo, es el resultado de un proceso evolutivo del derecho francés a través de las decisiones del Consejo de Estado, que pretende la tutela y el cumplimiento de la norma objetiva que ha sido violentada por una de carácter inferior o por una resolución de carácter general expedida por una autoridad gubernamental, pero excediéndose de las facultades y competencias que le haya conferido una norma contenido en ley. Es importante señalar que, puede ser interpuesto por quien tenga interés aunque no haya sido afectado directamente su derecho subjetivo o

particular; las sentencias dictadas por el Contencioso Tributario en este tipo de acciones tienen efecto erga omnes, de tal modo que al declarar su nulidad se restablece el equilibrio jurídico, es sin duda, un controlador jurisdiccional de la legalidad que, permite el restablecimiento de la ley. Se discute solamente la legalidad del obrar administrativo al emitir una resolución de carácter general, por tanto la decisión jurisdiccional se pronunciará sobre si el acto administrativo que ha sido impugnado es o no contrario a derecho. Este pronunciamiento no da lugar a indemnizaciones o restauración de derechos propios, pues su interés es el imperio de la legalidad. “Los recursos contencioso administrativos en el Ecuador”, Dra. Elena Durán, Universidad Simón Bolívar Corporación Editorial Nacional, pág.28. 6.3 En el caso sometido a decisión de esta Sala, el precepto de carácter general impugnado, como ya se identificó, es el Decreto Ejecutivo Nro. 1021, de 27 de marzo de 2020, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 173 de 31 de marzo de 2020 por el cual, el licenciado Lenin Voltaire Moreno Garcés, Presidente Constitucional de la República del Ecuador, en uso de sus facultades ordinarias, agrega un artículo a continuación del 92 del Reglamento General para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, específicamente el inciso primero del Art. 1 que dice: “Las instituciones financieras sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y las empresas privadas que presten servicio de telefonía móvil deberán efectuar una retención mensual del 1,75% sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes. (...), creando con ello una responsabilidad de retención de tributos, considerada por la empresa actora “auto retención”, lo cual contradice y agrede lo señalado en el Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y otras normas de carácter constitucional y legal que transcribe y enumera largamente en su demanda. 6.4 Las normas legales que, según la empresa actora han sido superadas por el Decreto Ejecutivo N°. 1021 y según el demandado, le faculta para expedirlo son: CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA: “Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las



competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución”. “Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: (...) 13.- Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir las ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”. “Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. “Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”. “Art. 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución.- Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos. 2. Utilizar los fondos públicos destinados a otros fines, excepto los correspondientes a salud y educación. 3. Trasladar la sede del gobierno a cualquier lugar del territorio nacional. 4. Disponer censura previa en la información de los medios de comunicación social con estricta relación a los motivos del estado de excepción y a la seguridad del Estado. 5. Establecer como zona de seguridad todo o parte del territorio nacional. 6. Disponer el empleo de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional y llamar a servicio activo a toda la reserva o a una parte de ella, así como al personal de otras instituciones. 7. Disponer el cierre o la habilitación de puertos, aeropuertos y pasos fronterizos. 8. Disponer la movilización y las

requisiciones que sean necesarias, y decretar la desmovilización nacional, cuando se restablezca la normalidad. CODIGO TRIBUTARIO “Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”. “Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.- Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.- En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal”. “Art. 29.- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligada a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; 2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; y, 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias”. “Art. 71.- Facultad



recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.- El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración”. “Art. 73.- Normas de acción.- La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia”. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO “Art. 45.- Otras retenciones en la fuente.- Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta .El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado. No procederá retención en la fuente en los pagos realizados ni al patrimonio de propósito exclusivo utilizados para desarrollar procesos de titularización, realizados al amparo de la Ley de Mercado de Valores. Los intereses y comisiones que se causen en las operaciones de crédito entre las instituciones del sistema financiero, están sujetos a la retención en la fuente del uno por ciento (1%). El banco que pague o acredite los rendimientos financieros, actuará como agente de retención y depositará mensualmente los valores recaudados”. “Art. 46.- Crédito tributario.- Los valores retenidos de acuerdo con los artículos anteriores constituirán crédito tributario para la determinación del impuesto a la Renta del contribuyente cuyo ingreso hubiere sido objeto de retención, quien podrá disminuirlo del total del impuesto causado en su declaración anual”. (subrayado fuera de texto). 6.5 Lo que discute la entidad actora es que no cabe (en uso de sus facultades ordinarias), crear a través de una norma reglamentaria, una figura recaudatoria no prevista en la ley tributaria y por tanto contradictoria a los principios de reserva de ley, jerarquía normativa y seguridad jurídica, que sólo podría hacerlo con declaratoria de estado de “excepción”, previa consulta de constitucionalidad a la Corte Constitucional y por tiempo limitado. Sobre este

primer punto, esta Sala observa que, si bien en los considerandos del Decreto 1021 se menciona al Decreto Ejecutivo Nro. 1017 de 16 de marzo de 2020, en que se declaró el estado de excepción por calamidad pública a efectos del COVID 19, ello no ha servido de fundamento para expedir el Decreto impugnado, pues se advierte del texto mismo del Decreto que fue expedido dentro de las atribuciones normales y ordinarias del Presidente Constitucional de la República, previstas tanto en el Art. 147.13 como en el 226 de la Constitución, así como también en el Art. 7 del Código Tributario. No es discutible entonces, las plenas competencias del Presidente para dictar reglamentos de carácter tributario. 6.6 Pero dicha facultad no es indiscriminada, pues las mismas normas referidas, le imponen un límite, que no es otro que el de someterse a los parámetros y no contravengan la ley. Al respecto, nuestra Corte Constitucional ha sido clara al manifestar que: “En virtud de tal principio, las normas infra legales no podrían circunscribir el ámbito de protección constitucional a esferas más restringidas que las que la propia ley prescribe. La reflexión anterior sirve, en tanto se considera que si la norma reglamentaria cumple con su misión de desarrollar los conceptos jurídicos con cierto grado de indeterminación, utilizados por el legislador en su regulación, no se estará ante una violación del principio, ya que la regulación legal y su contenido se habrán cumplido. Lo contrario, es decir, el que la norma infra legal modifique el sentido que el legislador dé a una disposición, en un ánimo de restricción de las prescripciones constitucionales, generará vicios que ameritarán el control por parte de esta Corte” (Corte Constitucional del Ecuador-Sentencia 014-12-SIN-CC, Caso N°. 0070-09-IN). La empresa prestadora de servicios de telecomunicación, señala que no existe en ninguna parte de la ley, la figura de la “auto retención” y que el artículo innumerado que se agrega al 92 del Reglamento de la LRTI la está creando ilegalmente, en contra a lo que dispone el Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Si bien con ese específico nombre no se ha señalado en la ley, pero existe mecanismos de pago de tributos a través de la retención en la fuente, casos en los que contable y legalmente está determinada como retención a si mismo, por ejemplo



cuando empresas que por promoción o salir de inventarios obsoletos hacen ferias u obsequios a sus clientes, para constituir un gasto deducible, deben necesariamente expedir factura y en esa tiene que pagar el IVA y retener el respectivo porcentaje por impuesto a la renta. El Art. 29 del Código Tributario, cuando define a los agentes de retención, señala que son las personas naturales o jurídicas que en virtud de su ocupación, función u oficio están en la capacidad de retener un tributo, pero por mandato de la ley, de un reglamento o incluso por orden administrativa ESTÁN OBLIGADOS a ello, por tanto no es de extrañar que por razones de eficiencia administrativa o hasta por ejercicio de control, pueda disponer en el Reglamento que el mismo beneficiario del pago sea quien cumpla directamente como retenedor de impuestos, y cumpla esa obligación el momento en que recibe el ingreso. Confirma esta visión, el Art. 71 del Código Tributario cuando permite que el cobro de los tributos podrá efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración y para el caso, el Art. 29 del propio Código lo ha permitido expresamente. 6.7 Por otra parte, se impugna al Decreto N°. 1021 por constituir una “anticipo del impuesto a la renta” el cual desapareció de nuestro ordenamiento jurídico pues fue expresamente derogado por la Asamblea en la Ley de Reactivación Económica de 31 de diciembre de 2019, por lo mismo no puede el Art. 92.1 del Reglamento a la LRTI reinstaurar un mecanismo de pago del anticipo de impuesto a la renta contrariando lo dispuesto en dicha ley. Argumento que esta Sala considera inválido por las siguientes razones: 1. El Art. 71 del Código Tributario establece que la recaudación de tributos se efectuará en la forma y los sistemas que la ley o el reglamento establezcan. 2. Desde la expedición de la propia Ley de Régimen Tributario Interno, allá en el año 1989, al establecer las “retenciones en la fuente” no hizo otra cosa que, instaurar en el país un régimen de pagos anticipados del impuesto a la renta, no sólo por efectos recaudatorios, sino para que el contribuyente vaya pagando poco a poco, en cuotas este impuesto anual, considerando que si debiera pagar al final del ejercicio, se le pondría en dificultades económicas graves, como ocurre por ejemplo con las personas

que prestan servicios personales bajo dependencia, por tanto el anticipo del pago de impuestos es legítimo y amparado en norma legal. 3. Lo que derogó al Ley de Reactivación Económica de diciembre de 2019, es que, el pago del anticipo obligatorio, se convierta en definitivo si al finalizar el ejercicio económico el contribuyente no obtuvo una renta gravable sobre la cual compensar el anticipo, es decir aún cuando su base imponible no genere pago, lo pagado se convierte en impuesto mínimo, lo que le convirtió en un impuesto al patrimonio y no a la renta, lo cual fue oportuna y debidamente derogado. 4. Es más, el Decreto Ejecutivo 1021, expresamente señala que, lo retenido como “auto retención” fijado en el 1,75% de la facturación, servirá como “crédito tributario” para el cálculo del impuesto a la renta al final del ejercicio, en el entendido que si fuese mayor la retención al impuesto causado, el contribuyente tendrá derecho de proponer acción de pago en exceso, situaciones que le hacen incomparable al anticipo derogado por la Asamblea en diciembre de 2019. 6.8 La parte actora menciona y alega que la norma legal transgredida por el Decreto Ejecutivo en estudio, es la contemplada en el Art. 45 de la LRTI que establece que para que opere la retención en la fuente se requiere de dos factores: 1) Que la persona que pague o acredite esté obligada a llevar contabilidad, y 2) Que el ingreso constituya renta gravada para quien lo reciba, siempre se perfecciona entre dos personas una compradora, obligada a llevar contabilidad y otra vendedora cuyo ingreso deba pagar impuesto a la renta; como se ha resaltado a lo largo de esta motivación, además de no ser exclusiva la forma de retención fijada en el antedicho artículo (hemos puesto de ejemplos casos en que la retención es válida, sin que se cumpla esos requisitos), bien puede la Administración Tributaria establecer ciertos elementos que no son sustanciales pues no son componentes en la configuración del tributo, en cuyo caso si se requiere de norma legal, pero que resultan necesarios para que su actuación sea eficiente, simple y eficaz, como se da en los mecanismos para el pago del impuesto a la renta, a través de señalar anticipos que, servirán como un crédito el momento que se realice la determinación del impuesto a través de la declaración. 6.9 Esta Sala ha llegado a la convicción



de que el Art. 1 del Decreto N°. 1021 no ha sido dictado contrariando procedimientos regulatorios de ley, para el establecimiento de las auto retenciones e imponer una condición

como agente de retención a la compañía actora, pues lo ha hecho dentro de las facultades constitucionales y legales del Presidente de la República.

SÉPTIMO: DECISIÓN DE LA SALA

En virtud de los antecedentes expuestos, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve DECLARAR SIN LUGAR LA DEMANDA por acción objetiva planteada y en consecuencia la legalidad del Art. 1 del Decreto Ejecutivo Nro. 1021, de 27 de marzo de 2020, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 173 de 31 de marzo de 2020. Notifíquese y publíquese en el Registro Oficial. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 182-UATH-2021-NB, de 22 de febrero de 2021.



– IMPUESTO SALIDA DE DIVISAS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2017-00641
Pretensión de la causa	Se ratifique la Resolución dictada por la Administración Tributaria que establece valores a recaudar por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas.
Fecha publicación sentencia	1 de marzo del 2021
Problemas jurídicos sede casacional	Establecer si existió una errada interpretación del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador en el proceso de determinación efectuado al contribuyente y que dio como resultado la imposición de glosas al verificarse, a criterio de la Autoridad Tributaria, el hecho generador y base imponible que configuran el Impuesto a la Salida de Divisas, ISD.

Obiter Dicta / Resumen

El Director Zonal 9 del SRI, interpone recurso de casación del fallo dictado por el juez de instancia, que declaró con lugar la demanda presentada por la parte actora. Fundamentando el casacionista, su recurso en el art. 268 del COGEP, caso quinto, por errónea interpretación del artículo 156 de la Ley de la reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. Indicando en lo medular que el tribunal a-quo, no considera a la compensación como un pago simplificado, y por tanto inmerso en los "...pagos de cualquier naturaleza..." a los que alude la norma. Al respecto, el Tribunal de Casación, en lo principal advirtió, que queda en evidencia que la norma (artículo 156 LRETE), no ha previsto como hecho generador a la forma de pago de la compensación, y se debe insistir en que ésta (la compensación como registro contable), no involucra un traslado de divisas al exterior. Añade que el Tribunal de instancia al afirmar que "...las operaciones que dieron lugar a la compensación no pueden entenderse que disimulan pagos, en efectivo o no, que impliquen traslado ni transferencia de divisas al exterior; en consecuencia, no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del ISD, ni por tanto la existencia de una base imponible..."; no incurre en un yerro interpretativo, esto como consecuencia de que el artículo 156 de la LRETE, establece como condición del hecho generador del ISD, el que los pagos involucren la existencia del traslado de divisas al exterior, lo cual evidentemente no ocurre en la figura de la compensación, por lo tanto, el alcance que le da la sala fiscal a la norma, es el enfoque, espíritu y alcance verdadero, lo que desvirtúa la existencia de una errónea interpretación de la norma antes citada, por lo que se desecha el vicio alegado por el recurrente y en tal virtud, no se casa la sentencia.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El tribunal a-quo, no incurre en un yerro interpretativo, esto como consecuencia de que el art. 156 de la LRETE, establece como condición del hecho generador del ISD, el que los pagos involucren la existencia del traslado de divisas al exterior, lo cual evidentemente no ocurre en la figura de la compensación; por lo tanto el alcance que le da la sala fiscal a la norma, es el enfoque, espíritu y alcance verdadero; lo que desvirtúa la existencia de una errónea interpretación del referido art. 156.

Conceptos abordados	Hecho generador, Impuesto de Salida de Divisas, Compensación.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17751-2020-00006

Quito,
lunes 1 de marzo del 2021,
las 15h01

VISTOS:

El Dr. Patricio Fabián Vaca Castro, en calidad de Procurador Fiscal de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 22 de mayo de 2018, a las 14h58, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2017-00641, propuesto por el señor José Luis García Garriga, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía LIBERTY SEGUROS S.A. (en adelante LIBERTY); en contra del Acta de Determinación No. 17201724901037968 de 17 de octubre de 2017, emitida por la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, correspondiente al impuesto a la salida de divisas (ISD) causado en los períodos fiscales de enero a diciembre del ejercicio fiscal 2013.

PRIMERA: JUDICATURA: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de

casación en conformidad con el primer numeral del Art. 184 de la Constitución de la República del Ecuador, Art. 269 del Código Orgánico General de Procesos y Arts. 184 y 185



segunda parte numeral primero del Código Orgánico de la Función Judicial. **SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa, realizado el 28 de mayo de 2020, a las 10h16, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Mónica Heredia Proaño, Fernando Antonio Cohn Zurita y Gilda Rosana Morales Ordóñez. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (conjuez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021 dictado por el doctor Iván Saquicela, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal N°. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. **TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** En escrito de fojas 131 a 137 y vuelta de los autos, el Dr. Patricio Fabián Vaca Castro, en calidad de Procurador Fiscal de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, presenta recurso extraordinario de casación el 30 de mayo de 2018, a las 09h34, el cual es calificado por la Sala de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y se dispone subir los autos al Superior en auto del 5

de junio de 2018, a las 12h53, conforme a lo señalado en el Art. 274 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). **CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.-** Mediante auto de 17 de septiembre de 2018, a las 11h54, dictado por el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admite parcialmente el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, en relación al caso 5 del Art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del Art. 156 de la Ley de la Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; única norma admitida por el Conjuez de la Sala. **QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.-** De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara la plena validez del mismo. Mediante providencia de 22 de febrero de 2021, a las 13h12, dictada por el Juez Nacional Ponente de esta Sala Especializada, se convoca a las partes a audiencia única en vía telemática para el día viernes 26 de febrero de 2021, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales, el abogado Patricio Vaca Castro por la recurrente Directora Zonal 9 del el Servicio de Rentas Internas; y, por la parte demandante LIBERTY SEGUROS S.A., el abogado Juan Francisco Carrasco, quienes intervinieron con sus, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma. Tomada que fue la decisión en forma unánime por parte de la Sala, se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone a ley. **SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.-** El Servicio de Rentas Internas, en el escrito de casación y en su defensa técnica manifestó que, el Tribunal de la Instancia determinó como objeto de la litis establecer la procedencia del acto impugnado, considerando glosas que dieron lugar al hecho generador y la base imponible del ISD, en base a la normativa vigente a la fecha, pero al resolveré efectuaron una interpretación errada del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; sostiene que la compañía actora procesalmente aceptó que para



cumplir con sus obligaciones de pago con sus empresas reaseguradoras domiciliadas en el exterior, procedió a hacer uso de compensaciones, es decir que debió pagar ISD por los valores compensados aún cuando no haya habido transferencia a las reaseguradoras en el exterior; que el Tribunal cometió el error al analizar el alcance de esta norma y todas las posibles operaciones económicas comprendidas en esta que dan lugar al hecho generador del ISD; que el referido artículo estipula que el hecho generador del ISD es la transferencia o traslado de divisas al exterior a través de pagos de cualquier naturaleza y que la figura de compensación es una forma de pago por los efectos en su contabilidad, tuvo fuerza de pago; que la compensación es un modo autónomo de extinguir las obligaciones pero que se originan de la idea de pago; que el contribuyente local debe desembolsar un valor a favor del sujeto en el exterior, lo que provocaría una transferencia o traslado de divisas al exterior que genera ISD; que el actor tiene calidad de deudor, así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto en el exterior, con lo que se evidencia que sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior a través de la compensación, entendida como pago simplificado que reemplaza el pago individualizado, pues no utilizar la figura del pago en efectivo, no implica la inexistencia del hecho generador del ISD; que la Sala yerra al no contemplar que la compensación es un pago simplificado, un pago inmerso dentro de "...pagos de cualquier naturaleza..."; que el hecho generador está caracterizado por atender a la realidad de las situaciones fácticas que se presentan para que nazca la obligación y que dentro de los pagos de cualquier naturaleza, atiende esta realidad en donde la compensación participa de este concepto, situación que es interpretada erróneamente por la Sala al insinuar que sólo el pago en efectivo grava el ISD, limitando el verdadero alcance de la norma. Pide se case la sentencia y se ratifique la validez del Acta de Determinación Nro. 17201724901037968 de los meses de enero a diciembre de 2013. **SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.-** LIBERTYS.A. parte actora en la etapa del juicio no ha contestado el recurso propuesto por el SRI, sin embargo en la audiencia convocada

para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación de la autoridad tributaria y pide se lo rechace por improcedente. **OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.-** **8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.-** El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del Art. 268 del COGEP que establece: "Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto". Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido. **8.2. ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.-** El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de errónea interpretación de una norma de derecho. Según el autor Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia a la errónea interpretación dice que: "Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad" **8.3. NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO.-** A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado de Casación Tributaria, inicia su análisis transcribiendo la norma de derecho que el recurrente estima infringida y que ha sido calificada como procedente por el señor Conjuez de la Sala: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el



Ecuador: “Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el (sic) giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior...”. 8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al recurso de casación propuesto por el Servicio de Rentas Internas se considera: 8.4.1 Resulta trascendente transcribir lo que el Tribunal de instancia, en el considerando QUINTO, numeral 5.6 (fs. 128 del proceso) señala: “El Tribunal recalca que para el ejercicio económico 2013 en estudio, el único modo de extinguir las obligaciones considerado por la norma del artículo 160 LRETE era el pago y no se incluía de forma alguna la compensación, lo que sí hace el legislador a partir de la reforma introducida con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (R.O.S. 405 de 29 de diciembre de 2014) que dispuso: “En el artículo 160 sustitúyase la frase “de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.” por la frase “acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior”; es decir, a partir de diciembre de 2014, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones -como es la compensación-; sin embargo tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para el año 2013 que fue objeto de la determinación. Así las cosas y, habiendo sido fundamento de la administración tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, y teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un pago, es de recalcar que a criterio de este Tribunal en base del análisis que antecede, las operaciones

que dieron lugar a la compensación no pueden entenderse que disimulan pagos, en efectivo o no, que impliquen traslado ni transferencia de divisas al exterior; en consecuencia, no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del ISD, ni por tanto la existencia de una base imponible, en los términos de su configuración legal prevista en los artículos 156 y 160 LRET vigente en el ejercicio económico 2013”. 8.4.2 El Servicio de Rentas Internas sostiene de manera general que la Sala de instancia yerra en la interpretación del Art. 156 de la Ley de la Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (en adelante LRETE), pues no considera a la compensación como un pago simplificado, y por tanto inmerso en los “...pagos de cualquier naturaleza...” a los que alude la norma; ante lo cual esta Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones: i) El autor José Jarrín Barragán, señala en cuanto al principio de seguridad jurídica que: “La seguridad jurídica es la garantía que tienen los ciudadanos de que sus derechos no serán materia de arbitrariedades y abusos, y de que estos sucedan el Estado les resarcirá los daños causados. Y los más importante, es que la seguridad jurídica garantice al ciudadano de que su situación jurídica no será modificada sino por ley expresa”; ii) Álvaro Mejía Salazar, en relación al principio de legalidad sostiene que: “...en materia tributaria especializada, el principio de legalidad comporta que los tributos deben ser establecidos, modificalos o suprimidos por el órgano legislativo competente según se establezca en la norma informativa general del sistema jurídico esto es la constitución”; iii) Resulta claro que solo mediante ley se establece el hecho generador de un tributo, como ocurre en el caso del impuesto a la salida de divisas; en el que debe considerarse además que, la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (Art. 15 Código Tributario); lo expuesto puede ser sintetizado en el aforismo jurídico *nullum tributum sine lege*, que en si delimita jurídicamente, el hecho de que el contribuyente no deberá satisfacer un tributo que no esté expresamente consagrado en la norma; iv) En



este contexto, en lo que atañe al Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), el hecho generador debe identificar los presupuestos que lo configuran; es decir, la hipótesis por la cual se produce el hecho imponible; en este lineamiento el Art. 156 de la LRETE, establece que el hecho generador del ISD lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero; este texto de la norma permite inferir que la misma delimita como condición sine qua non que el hecho generador se supedita a la “...transferencia o traslado de divisas al exterior...”; o dicho de otra manera, que para que se configure el hecho generador, es necesaria la existencia de la transferencia o traslado de divisas fuera del país, a través de los medios de pago establecidos, entre ellos los “pagos de cualquier naturaleza”; v) Se debe aclarar que no se encuentra en discusión si la compensación per se, constituye o no un medio de pago (es una forma de extinción de la obligación), así lo sostiene el Tribunal de instancia en el numeral 5.6 del fallo en análisis al exponer que: “Este Tribunal resalta que la administración tributaria no ha señalado que las operaciones efectuadas por la accionante no hayan consistido en la figura jurídica de compensación como modo de extinguir las obligaciones...”; con lo cual queda descartado del análisis el que si la compensación es o no un

medio de pago, sino el que la compensación como tal, no involucra en la realidad y en la práctica la salida de divisas al exterior, pues esta es la condición que señala la norma para configurar el hecho generador del ISD, pues la norma tampoco considera a la compensación como un medio de pago; por lo tanto, por respeto a los principios antes invocados, queda en evidencia que la norma (Art. 156 LRETE), no ha previsto como hecho generador a la forma de pago de la compensación, y se debe insistir en que ésta (la compensación como registro contable), no involucra un traslado de divisas al exterior. 8.4.3 El Tribunal de instancia al afirmar que “...las operaciones que dieron lugar a la compensación no pueden entenderse que disimulan pagos, en efectivo o no, que impliquen traslado ni transferencia de divisas al exterior; en consecuencia, no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del ISD, ni por tanto la existencia de una base imponible...”; no incurre en un yerro interpretativo; esto como consecuencia de que el Art. 156 de la LRETE, establece como condición del hecho generador del ISD, el que los pagos involucren la existencia del traslado de divisas al exterior, lo cual evidentemente no ocurre en la figura de la compensación; por lo tanto el alcance que le da la Sala fiscal a la norma, es el enfoque, espíritu y alcance verdadero; lo que desvirtúa la existencia de una errónea interpretación del referido Art. 156, consecuencia de lo cual se desecha el vicio alegado por la Administración Tributaria.

SÉPTIMO: DECISIÓN DE LA SALA

9.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR la sentencia dictada el 22 de mayo de 2018, a las 14h58, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2017-00641. **9.2.** Sin costas. **9.3.** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 206-UATH-2021-NB, de 1 de marzo de 2021.



– ACCIÓN OBJETIVA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17751-2020-0002
Pretensión de la causa	Se declare la nulidad parcial, con efectos generales, de la Ordenanza impugnada.
Fecha publicación sentencia	28 de junio del 2021
Problemas jurídicos sede casacional	Verificar la legalidad de varias disposiciones de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto de patente emitida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Atacames.

Obiter Dicta / Resumen

La compañía OTECEL S.A. presenta demanda de acción objetiva de anulación en contra de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto anual de patente que emite el GAD del cantón Atacames, ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la CNJ, por considerar que los artículos 1, 4, 9, 18 y Disposición General Segunda de dicho acto normativo son ilegales pues violan los siguientes principios: **(1)** legalidad (arts. 5 y 7 CT), pues la municipalidad se extralimitó en su facultad de reglamentar el cobro del tributo; **(2)** reserva legal, general y relativa (arts. 4, 16 CT y 492, 546 del COOTAD), al introducir presupuestos que modifican los elementos esenciales del impuesto de patente (hecho generador y base imponible), previsto en la norma legal como la “eventualidad” en lugar de la “habitualidad o permanencia”, así como las actividades de “telecomunicaciones y construcciones”, bajo un esquema de determinación distinto al patrimonio del sujeto pasivo con el fin de gravar a los sujetos no obligados a llevar contabilidad; **(3)** proporcionalidad y razonabilidad entre las infracciones tipificadas y las sanciones previstas; **(4)** Que la Disposición General Segunda de la ordenanza viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria al someter las obligaciones pendientes de pago, a requisitos creados con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, lo que incluye una aplicación retroactiva de sanciones y procedimientos, por lo que se acepta el cargo. Por ello, se resuelve aceptar parcialmente la demanda y se dispone: **(a)** Excluir de los artículos 1 y 4 de dicha ordenanza las palabras “eventualmente”, “telecomunicaciones”, “de construcción”. **(b)** Dejar sin efecto ni valor la Disposición General Segunda de la Ordenanza referida por contrariar el principio de irretroactividad.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El hecho generador del impuesto anual de patente grava, de manera expresa, a quienes ejerzan “permanentemente” (no eventual) actividades económicas: **(1)** comerciales, **(2)** industriales, **(3)** financieras, **(4)** inmobiliarias y **(5)** profesionales, conforme con el artículo 547 del COOTAD, contravenir dicha disposición mediante un instrumento de menor jerarquía implica un exceso de la administración que contraría el principio de reserva legal.

Conceptos abordados	Hecho generador, patente municipal.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17751-2020-0002

Quito,
lunes 28 de junio del 2021,
las 12h29

VISTOS:

Mediante escrito presentado el 30 de enero de 2020, a las 15h40, el Dr. Lonny Fabián Espinoza Simancas, en su calidad de procurador judicial de la compañía OTECECL S.A. presenta una demanda de acción objetiva de anulación en contra de la Ordenanza sustitutiva que “Establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames” publicada en el Registro Oficial edición especial Nro. 995 de 3 de julio de 2019, ante esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro de la causa No. 17751-2020-00002, acción objetiva prevista en el Art. 320, numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) pues pretende la nulidad de un acto normativo de carácter general.

PRIMERA: JUDICATURA: Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actualmente está integrada por los doctores José Dionicio Suíng Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela

(juez encargado y ponente de esta causa). Mediante sorteo de la causa realizado el viernes 7 de febrero de 2020, las 15h07 (foja 82) se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, Mónica Alexandra Heredia Proaño y Gilda Rosana



Morales Ordóñez. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021 dictado por el Dr. Iván Saquicela, Presidente de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDA: IDENTIFICACIÓN DE LAS PARTES:** 2.1) Actor: OTECEL S.A., a través de su procurador judicial Dr. Lonny Fabián Espinoza Simancas; 2.2) Demandados: Freddy Saldañariaga Corral y Alejandro Sánchez, Alcalde y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Atacames; y, 2.3) Doctor Iñigo Salvador Crespo, Procurador General del Estado. **TERCERA: COMPETENCIA.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer de la presente acción de impugnación por lo dispuesto en el Art. 320 numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos: “Las o los contribuyentes o interesados directos pueden impugnar:(...) 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.”, en concordancia con el Art. 3 de la Resolución N°. 12-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. **CUARTA: ENUNCIACIÓN DE LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS DEL PROCESO:** 4.1. VALIDEZ PROCESAL. No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que

declarar por lo que el proceso es válido, además porque para su tramitación se han seguido, las siguientes actividades. 4.2. En providencia de 14 de febrero del 2020, las 16h09, la Jueza Nacional ponente dispone que la parte actora complete la demanda, lo que es cumplido en escrito de 21 de febrero del 2020, las 11h14. 4.3. Mediante providencia de 3 de marzo del 2020, las 15h29, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario e la Corte Nacional Tribunal Especializado, acorde a lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del Código Orgánico General de Procesos, califica la demanda y acepta a trámite en vía ordinaria la presente causa; dispone se cite a los demandados. 4.4. Pese a que Secretaría ha remitido el oficio correspondiente, no se ejecutó la orden de la Sala, por lo que se insiste en providencia del 3 de diciembre de 2020, las 12h16, dictada por el Juez ponente de la causa, diligencia que se ha realizado conforme consta en el Acta de Citación, los días 14, 15 y 18 de enero de 2021 (fs. 110 a 113 del expediente). 4.5. Puesto que la acción objetiva de anulación contemplada en el Art. 320 del COFJ, no tiene un procedimiento explícito, conforme a lo señalado en el Art. 289 del COGEP se lo tramitará según las reglas del juicio ordinario. A tal efecto, en providencia del miércoles 9 de junio de 2021, las 13h19 se convocó a la audiencia preliminar prevista para este tipo de juicios en el Art. 292 ibídem, para el 17 de junio de 2021, la que fue diferida a petición del personero del GAD de Atacames, para que se lleve a cabo el viernes 25 de junio de 2021, las 11h00. 4.6. La Sala con la aceptación de la parte accionante, califica a la presente controversia como un asunto de puro derecho, razón por la que se procede a tratarla y resolverla en una sola audiencia. 4.7. A esta audiencia compareció el procurador judicial de la compañía OTECEL S.A., Dr. Lonny Fabián Espinoza Simancas acompañado de su Defensor el doctor Dunker Morales Vela; mientras que la parte demandada, pese a que fue ella la que pidió diferimiento de la audiencia, no compareció en forma alguna, causa por la que, el Juez ponente llama severamente la atención de sus personeros, por la forma desleal de litigar al intentar dilatar el proceso. **QUINTA.- DE LAS ALEGACIONES DE LA EMPRESA ACCIONANTE.-** La entidad actora a través de la intervención de su procurador al sustentar su demanda, expone que: 5.1. DEL CONTENIDO DE LA



DEMANDA: “En la Ordenanza impugnada se han incorporado los artículos 1,4,9,18 y, disposición general segunda que estimamos ilegales (...) (a) La Ordenanza Impugnada es ilegal y, por ende, nula, con efectos generales porque: (i) Viola el principio de legalidad tributaria previsto en el art. 5 del Código Tributario incurriendo en la prohibición del art. 7 ibídem. En efecto, al emitir la Ordenanza Impugnada, la Municipalidad actuó fuera de sus competencias establecidas en el régimen legal aplicable, en particular extralimitó la facultad reglamentaria prevista en los arts. 8 del Código Tributario y 492 del COOTAD; (ii) Viola el principio de reserva legal tributaria relativa, previsto en los arts. 4 y 16 del Código Tributario y 492 y 546 del COOTAD. Bajo el supuesto ejercicio (extralimitado y, por ende ilegal) de la facultad reglamentaria la Ordenanza Impugnada modificó los elementos esenciales o constitutivos del impuesto de patente; en especial su hecho generador y el criterio para determinar de la base imponible. La Ordenanza Impugnada: (1) Modificó, por una parte, el criterio de habitualidad del impuesto de patente para introducir el criterio de “actividad eventual” e incluir en a las actividades de “telecomunicaciones y construcciones” entre aquellas gravadas; y, (2) Por otra parte, incluyó a la renta como criterio para determinar la base imponible de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. (iii) Como consecuencia de ello, además, vulneró el art. 16 del Código Tributario, que prevé que el hecho generador debe estar previsto en la ley y el art. 548 del COOTAD que prevé al patrimonio como criterio para determinar la base imponible del impuesto de patente. Por tanto, ha vulnerado una obligación ex lege, al incluir criterios no previstos en la Ley entre los elementos esenciales del impuesto de patente (hecho generador y base imponible) previstos en los arts. 547 y 548 del COOTAD. (iv) Viola el principio de proporcionalidad que debe existir entre las infracciones tipificadas y las sanciones previstas. La Ordenanza impugnada, en el art. 18, establece sanciones (multas) arbitrarias y discrecionales. (v) Viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria, previsto en los arts. 5 y 311 del Código Tributario. La Ordenanza Impugnada prevé la aplicación retroactiva de sus disposiciones, incluso, las de carácter sancionador.” Bajo estas premisas OTECEL argumenta que el régimen jurídico aplicable a los

Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales tienen, en general, potestad normativa tributaria para: (i) Crear tasas y contribuciones especiales o de mejoras; y, (ii) Reglamentar el cobro de los impuestos fijados en el COOTAD. Que respecto de la segunda potestad, el artículo 7 del Código Tributario consagra la facultad de expedir reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. OTECEL reconoce que el artículo 8 ibídem, establece la facultad reglamentaria para los GAD Municipales cuando la ley les concede esta facultad. Cita las normas referidas, en su parte pertinente. La compañía actora se refiere al artículo 492 del COOTAD que recoge la facultad reglamentaria de los GAD Municipales para reglamentar el cobro de sus tributos. Concluye la compañía actora señalando que las disposiciones indicadas, de rango legal, que reconocen la facultad reglamentaria de los GAD Municipales, constituyen, así mismo la fuente, medida y límite para el ejercicio de esta competencia. Por ende, el ejercicio de la facultad reglamentaria tendría que circunscribirse a lo establecido en la Constitución y la ley. Esta limitación se traduce en el principio de legalidad tributaria. Señala que el principio de legalidad tributaria, previsto en el artículo 5 del Código Tributario, constituye uno de los elementos materiales, de validez, de la actuación de la administración tributaria; en este caso, en el ejercicio de una potestad normativa de carácter reglamentario. Que según el principio de legalidad, en general, toda autoridad pública únicamente podría actuar con fundamento en las competencias y facultades que le otorgan la Constitución y la ley. Que el principio de legalidad, constituye una garantía para los individuos y la fuente y medida de las potestades públicas. Argumenta que en el Derecho tributario, el principio de legalidad, se complementa con el principio de reserva de ley tributaria (*nullum tributum sine lege*), en sus dos dimensiones, general y relativa. Afirma que el principio de reserva de ley general, a nivel de legislación secundaria, se consagra en el artículo 3 del Código Tributario. Refiere también el principio de reserva legal tributaria relativa, señalando que implica que los elementos esenciales o constitutivos (presupuestos materiales y legales) del tributo deben constar establecidos en una norma de rango legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario. Respecto del principio



de reserva legal, OTECEL precisa que la reserva general de ley en materia tributaria reconoce el nivel de complementariedad del ejercicio de potestades normativas de los GAD en materia de reglamentación de los impuestos fijados en el COOTAD (en su beneficio); además, para la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones. Afirma que si bien, de conformidad con los artículos 8 del Código Tributario y 492 del COOTAD, los GAD Municipales tienen competencia reglamentaria en materia tributaria, esta facultad se encuentra limitada por los elementos constitutivos de los tributos que están establecidos en la Ley correspondiente (reserva legal relativa). OTECEL afirma que las normas expuestas introducen el concepto de reserva de ley relativa, según la cual, el titular de la facultad reglamentaria tributaria, aunque con capacidad para reglamentar, está sujeto a las disposiciones de rango superior. Continúa argumentando que el capítulo III del COOTAD, prevé diversos tipos de impuestos que permiten la generación de ingresos para la financiación de los GAD Municipales. La compañía actora señala que entre los impuestos previstos en el artículo 491, literal e) del COOTAD se regula el impuesto de patente. En este sentido, el artículo 547 ibídem, configura los elementos constitutivos de este impuesto de patente y lo transcribe. Señala que se puede extraer dos elementos esenciales del tributo: (i) la caracterización del sujeto pasivo, y (ii) la descripción del objeto imponible y el hecho generador de la obligación tributaria del impuesto de patente, para concluir que la facultad reglamentaria de los GAD Municipales se encuentra limitada y condicionada por el artículo 546 del COOTAD, y que por tanto, los artículos 1 y 3 de la Ordenanza impugnada, introducen un presupuesto material que de facto contraviene uno de los elementos legales del impuesto de patente. Precisa que este elemento, diferente al previsto en la norma, es la “actividad eventual”, ya que la habitualidad o permanencia es uno de los elementos legales del hecho generador del impuesto referido, por tanto nulo de pleno derecho y hace un cuadro comparativo entre lo que señala el COOTAD y los Arts. 1 y 4 de la Ordenanza Impugnada. Concluye señalando que, “la Municipalidad al emitir la Ordenanza impugnada: a) Vulneró el principio de legalidad tributaria, previsto en el artículo 5 del Código Tributario. En

efecto, actuó por fuera de las competencias y atribuciones que la Ley le ha conferido, en especial, extralimitó la facultad para reglamentar el cobro del impuesto de patente de conformidad con lo previsto en los artículos 7 y 8 del Código Tributario y, 492 y 546 del COOTAD; b) Violó el principio de reserva tributaria relativa, previsto en el artículo 4 del Código Tributario y, la disposición del artículo 16 ibídem, al incluir en el art. 1 de la Ordenanza impugnada el criterio de actividad «eventual» que innova y de facto, se contrapone con el hecho generador previsto en el artículo 547 del COOTAD, uno de los elementos constitutivos del impuesto de Patente que solo puede ser previsto en la Ley. En síntesis, los artículos 1 y 4 de la Ordenanza impugnada, al haber sido emitidos (i) extralimitando la facultad reglamentaria de la Municipalidad según ha señalado y (ii) en violación de los principios de legalidad tributaria y reserva legal tributaria, son ilegales por lo que solicita que la Ordenanza impugnada sea declarada nula. 5.2. También refiere y pide se tome en cuenta que la Ordenanza impugnada incluyó en la redacción del Art. 1 a las actividades de «telecomunicaciones y las construcciones», con ello, vulneró el principio de legalidad tributaria, el principio de reserva legal tributaria relativo e incurrió en la prohibición del Art. 7 del Código Tributario. El art. 547 del COOTAD, tal como prevé: i) el sujeto pasivo y, (ii) el hecho generador del tributo, específicamente que grava las “actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales” Sin embargo, en el art. 1 de la Ordenanza Impugnada se incluyó, ilegalmente, entre las actividades gravadas por el impuesto de Patente a las “telecomunicaciones y de construcción”, inserción que extralimita, nuevamente la facultad reglamentaria del GAD de Atacames. Ilegalidad que la ilustra gráficamente. En ningún caso, la facultad reglamentaria de los GADs Municipales habilita para que se modifiquen o alteren los elementos esenciales del tributo pues, por principio de reserva legal tributaria, estos elementos deben estar previstos en la Ley. Al desatender su tenor literal e innovar el texto del art. 547 del COOTAD (actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales), el art. 1 de la Ordenanza Impugnada modifica su contenido pues incluye actividades no previstas en la Ley; por tanto vulnera los principios legalidad (al extralimitar



la facultad reglamentaria tributaria de la Municipalidad) y, de reserva legal tributaria (al modificar uno de los elementos constitutivos del tributo). En síntesis, la vulneración de la Ordenanza Impugnada incurre en la prohibición del art. 7 del Código Tributario, produciendo su nulidad. 5.3. La Ordenanza impugnada, señala el accionante como otro motivo que evidencia su ilegalidad, en el art. 9, letra b, numeral 1, ha introducido un elemento, distinto al patrimonio, para gravar a los sujetos no obligados a llevar contabilidad con lo que modifica ilegalmente, la base imponible fijada en el art. 548 del COOTAD que, establece que la patente se determina en base del patrimonio del sujeto pasivo, como efectivamente lo recoge el primer inciso del art. 9 de la Ordenanza Impugnada, sin embargo, mas adelante, en la letra b, numeral 1, desatiende lo dispuesto en el art. 548 ibidem y lo modifica; en efecto, establece un esquema de determinación de la base imponible, distinto del patrimonio del sujeto pasivo, al disponer: (...) b) Para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, se podrá determinar la cuantía del impuesto anual de patente según el siguiente orden: 1.- Declaración de ingresos y gastos, a través del formulario 102 A del SRI (...).” la Municipalidad de Atacames, sin competencia o atribución constitucional o legal que le habilite, estableció que para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la base imponible del impuesto de Patente se determinara, entre otros, de conformidad con la «declaración de ingresos y gastos, por medio del formulario 102A del SRI», es decir la declaración del impuesto a la renta, por ende, la Municipalidad incorpora un criterio de cálculo de la base imponible no prevista en el art. 548 del COOTAD, y contraviene, de forma expresa, el principio de reserva legal tributaria (Art. 4 del Código Tributario) incurriendo en la prohibición del art. 7 del Código Tributario y vulneró el principio de legalidad (Art. 226 de la Constitución). 5.4. La empresa OTECEL continúa su impugnación, refiriendo que el art. 18 de la Ordenanza establece sanciones arbitrarias y discrecionales, y vulnera los principios de proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre la infracción y la sanción correspondiente; parte de la clasificación de las infracciones tributarias en delitos,

contravenciones y faltas reglamentarias. Los delitos corresponden a la esfera del Derecho penal, mientras que las contravenciones y faltas reglamentarias corresponden al Derecho administrativo sancionador, todas sujetas al principio de legalidad, estas últimas como violaciones de las normas adjetivas tributarias o el incumplimiento de deberes formales constantes en la ley (distinta a la de naturaleza penal), según lo previsto en el art. 348 del Código Tributario. Refiere que el principio de proporcionalidad, entre otros, actúa como un parámetro de control de los actos normativos de carácter punitivo. Es decir, como una medida de control y límite al ius puniendi del Estado, en garantía de los derechos de los ciudadanos. Con ello, se evita la arbitrariedad por parte del órgano que, en particular, tipifica infracciones y sanciones. En este sentido, la sanción que se establezca debe resultar proporcional al hecho cometido. Por tanto, es necesario que exista correspondencia entre el acto cometido por el sujeto pasivo que ha afectado el bien jurídico tutelado y la sanción aplicada. OTECEL argumenta que el principio de proporcionalidad en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias se encuentra complementado con el principio de razonabilidad. Este principio exige que la previsión normativa y la aplicación de sanciones tributarias guarden relación con el hecho que constituye infracción, en particular, atendiendo a su menor o mayor gravedad en función de la afectación provocada. De tal suerte, que se justifique la imposición de la sanción específica (que sea razonable y desprovisto de toda arbitrariedad) y se evite un exceso en la punición. OTECEL argumenta que de las disposiciones cuestionadas se evidencia que no existe ningún criterio de correspondencia, ni razonabilidad que establezca una relación justa y equilibrada entre lo previsto en la norma como infracción y la sanción que sobre ella recae para de esta manera evitar vulneraciones a los derechos constitucionales de los contribuyentes. En este sentido, señala un par de ejemplos ilustrativos de la siguiente manera: Primero, según lo previsto en el numeral 18.1 del art. 18 de la Ordenanza Impugnada, si un contribuyente, cuya cuantía del impuesto es de US \$ 10, si no registra su domicilio dentro de los 30 días desde el inicio de su operación, es sujeto a una multa de US \$ 8 por mes, hasta un máximo de US \$50, es decir cuatro veces la cuantía del



impuesto de patente. Segundo, de acuerdo a lo previsto en el 18.4, un contribuyente cuya cuantía de tributo es US \$ 10, si no paga dentro de los plazos previstos, será sancionado con multa de US \$ 10, es decir el mismo valor del impuesto. En tales sanciones no existe ningún criterio de proporcionalidad y razonabilidad, y de forma arbitraria podría igualar o superar a cuantía del propio impuesto, lo cual va en contra de jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencia N°. 003-14-SIN-CC), al incumplir tales parámetros de proporcionalidad y razonabilidad, y obedecer a la discrecionalidad del legislador de la Municipalidad, es ilegal y debe ser declarada nula. 5.5. La accionante arguye que la Disposición General Segunda de la Ordenanza impugnada, prevé la aplicación retroactiva de sus normas, violando el principio de irretroactividad de la ley tributaria, manifiesta que los Arts. 5 y 331 del Código Tributario consagran el referido principio; sin embargo la norma impugnada señala que: “Todos aquellos establecimientos que tengan patentes pendientes, lo harán bajo las disposiciones contenidos en la presente ordenanza, a partir de su entrada en vigencia”, contraviniendo además de las normas señaladas, el Art. 11 del mismo Código Tributario que prevé que las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, rigen a partir de su publicación en el Registro Oficial, y si es por períodos anuales (patentes) a partir del primer día del siguiente año calendario. Por tanto la Ordenanza es ilegal y debe ser declarada nula. 5.6. PRETENSIÓN CONCRETA.- La pretensión de la compañía Otecel S.A., consiste en: “solicito que el Tribunal se sirva acoger las alegaciones de ilegalidad planteadas y, en tal virtud, declare la nulidad parcial, con efectos generales, de la Ordenanza impugnada”, pide además que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, provea copias certificadas de los estudios e informes, técnicos, económicos y jurídicos que justificaron la adopción de la Ordenanza impugnada. **SEXTO.- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.-** Pese a que el Alcalde y el Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado del cantón Atacames, representantes legales en conjunto de dicha entidad edilicia, fueron oportuna y legalmente citados con el contenido de la demanda, según consta de los autos y se señaló ut supra, no han dado contestación a la

demanda planteada, comparecieron sólo para pedir diferimiento de la audiencia que tuvo lugar el viernes 25 de junio de 2021, a las 11h00. Tampoco el Dr. Iñigo Salvador Crespo, Procurador General del Estado (demandado expresamente) ha contestado de forma alguna la demanda, pese a que consta en autos que ha sido notificado por tres boletas (fs. 97, 97a y 97b); por tanto y de conformidad a lo señalado en el Art. 157 del Código Orgánico General de Procesos, se tendrá como negativa simple y pura de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda. **SÉPTIMO.- CONSIDERACIONES DE LA SALA PARA RESOLVER.** 7.1. En la audiencia de juicio, por ser un tema de puro derecho, se estableció que el objeto de esta acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es verificar la legalidad de los artículos 1, 4, 9, 18 y disposición general segunda de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto de Patente emitida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019. Para resolver se hacen las siguientes consideraciones: 7.2. Las disposiciones de la Ordenanza cuya ilegalidad se acusa: artículos 1, 4, 9, 18 y disposición general segunda, se transcriben: “Art. 1.- OBJETO Y HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO. - Está obligada a obtener patente y, por ende, al pago del impuesto anual de patente, toda persona natural o jurídica, sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón Atacames, que realice permanentemente o eventualmente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias y/o profesionales en libre ejercicio o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización según el caso.” (...) “Art. 4.- SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.- El sujeto pasivo del impuesto anual de patente, es toda persona natural o jurídica, sociedad, nacional o extranjera, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón Atacames, que realice permanentemente o eventualmente actividades económicas señaladas en el Art. 1 de esta ordenanza”. (...) “Art. 9.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. - La base del impuesto anual de patente será en función del



patrimonio con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón y que conste en los libros o registros contables al cierre del ejercicio económico del año inmediato anterior, y para el efecto se considerará lo siguiente: a) Para las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que estén obligadas a llevar contabilidad, la base del impuesto será la diferencia existente entre el total de activos y pasivos que conste en el balance general al cierre del ejercicio económico del año inmediato anterior, presentado en el Servicio de Rentas Internas; b) Para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interna y su reglamento, se podrá determinar la cuantía del impuesto anual de patente según el siguiente orden: 1.- Declaración de ingresos y gastos, a través del formulario 102A del SRI, 2.- Cálculo presuntivo según la tabla de cálculo presuntivo establecido en la presente ordenanza. 3.- En caso de ser primera vez el pago de patente el contribuyente deberá presentar inventario de los bienes de larga duración a efectos de establecer la base imponible. c) Los sujetos pasivos que con anterioridad han tenido actividad económica en otras jurisdicciones cantonales y que inicien actividades en este cantón, en el primer año deberán pagar el impuesto en función del patrimonio con que inicia su operación de acuerdo a la declaración del Impuesto que presenten debidamente sustentada ante el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Atacames". (...) "Art. 18.- DE LAS CONTRAVENCIONES Y MULTAS.- La Comisaría Municipal notificará las multas por contravenir las disposiciones establecidas en la presente ordenanza. Las mismas que no libran al contraventor del cumplimiento de las obligaciones tributarias por cuya omisión fue sancionado. Constituyen contravenciones a la presente ordenanza las siguientes: 18.1.- La falta de registro, así como la falta de información sobre cambio de domicilio, cambio de denominación a razón social no reportadas en los siguientes 30 días de operada, serán sancionadas con una multa equivalente al 2% de una remuneración básica unificada por cada mes de retraso, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación principal. Dicho monto no podía exceder de la cantidad de \$50.00 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica. 18.2.- La presentación de

documentos forjados, alterados o que no correspondan a la real situación económica financiera del establecimiento, será motivo de sanción hasta con dos remuneraciones básicas unificadas, lo cual, será revisado y verificado por la Unidad de Rentas, quien de manera motivada, sustentará la sanción al infractor, la misma que se remitirá a la Dirección Financiera y juzgado de coactiva quien notificará la sanción respectiva, dejando sentado que este acto no te exime de tramitar los permisos pertinentes. 18.3.- Los negocios que acrediten justificadamente que están en proceso de liquidación o inactividad, deberán comunicar al juzgado de coactiva de este hecho dentro de los treinta días posteriores a la inscripción de la correspondiente resolución otorgada por el organismo de control, caso contrario pagarán una multa equivalente a treinta dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US \$30.00) mensuales, hasta que se dé cumplimiento a la referida comunicación. 18.4.- La falta de pago del impuesto de patente municipal dentro de los siguientes plazos establecido, serán sancionados: Personas Naturales que no hayan cancelado la patente municipal en el plazo previsto en el Art. 5 de la presente ordenanza, pagarán por concepto de multa el valor de diez dólares (\$10,00) de los Estados Unidos de Norteamérica, o a partir del 01 del año vigente. Las personas jurídicas o las sociedades que no hayan cancelado la patente municipal en el plazo previsto en el Art. 5 de la presente ordenanza, pagarán por concepto de multa el valor de cuarenta dólares (\$40,00) de Estados Unidos de Norteamérica, a partir del 01 de junio del año vigente. Dichos valores se generarán automáticamente en el título de crédito al momento de la emisión del impuesto, y todos las multas e intereses se calcularán hasta el último día de cada mes, exceptuando los establecimientos que inicien actividades comerciales por primera vez". (...) DISPOSICIÓN GENERAL SEGUNDA: Todos aquellos establecimientos que tengan patentes pendientes de pago, se efectuará el cobro y los procedimientos bajo las disposiciones contenidos en la presente ordenanza, a partir de su entrada en vigencia". 7.3. CONSIDERACIONES PREVIAS: De conformidad con lo determinado en el primer inciso del art. 300 del Código Orgánico General de Procesos que establece que: "Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso



administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.” 7.3.1. Respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la litis que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) y así se procederá. 7.3.2. La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 73 numeral 3 establece que: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 3. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento”. 7.3.3. El Código Orgánico de la Función Judicial respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: “Art. 185.- Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.- (...) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (...) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (...)”. Es decir, esta Sala Especializada tiene competencia para

conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso algunos artículos de la ordenanza municipal, a decir de la compañía actora, riñen con preceptos legales. 7.3.4. La finalidad de la acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que la norma cuestionada por quien tiene interés directo, si se comprueba el vicio, quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. Con tal objeto, revisaremos cada una de las impugnaciones realizadas por la accionante, así: 7.4.1. Respecto de la legalidad o no de los artículos 1 y 4 de la Ordenanza impugnada esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, observa que el argumento de OTECEL para señalar que el acto normativo es ilegal radica en el hecho de que en los referidos artículos de la Ordenanza se ha previsto que uno de los presupuestos legales del hecho generador del impuesto de Patente sea una “actividad eventual”. A lo que OTECEL puntualiza que la facultad reglamentaria de los GAD Municipales debe sujetarse a las normas previstas en el COOTAD, por lo que el criterio de actividad eventual contraviene las disposiciones legales referidas en su demanda. Para resolver este problema jurídico, se considera: i. La Constitución de la República (artículo 264.5) y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (artículo 55, e) reconocen a favor de los GAD municipales, el ejercicio de la potestad tributaria, exclusivamente para crear, modificar, exonerar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras; ii. Los GAD municipales son beneficiarios también de los impuestos que se crean por ley, en los términos previstos en los 489, 490 y 491 del COOTAD; iii. Específicamente el artículo 492 del COOTAD determina que: “Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos. La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos.”; iv. Por su parte, el artículo 547 del mismo COOTAD, señala: “Sujeto Pasivo.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades,



nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.... Para efectos del cálculo de la base imponible de este impuesto los sujetos pasivos podrán deducirse las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes...”; v. El artículo 5 del Código Tributario dispone que el régimen tributario se regirá por el principio de legalidad tributaria; el artículo 4 del mismo cuerpo legal, determina que las leyes tributarias establecerán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a ese Código; vi. De las referencias normativas precedentes, se desprende que: a) Es facultad de las municipalidades reglamentar el cobro de sus impuestos mediante ordenanzas; b) El ejercicio de esta atribución se sujetará a las normas que se establecen en el mismo COOTAD; c) Se determina de manera expresa quienes deben ser considerados sujetos pasivos del impuesto, condicionados a que ejerzan permanentemente actividades económicas; vii. El artículo 1 de la Ordenanza Municipal impugnada determina que la realización eventual, habitual o permanente de actividades económicas dentro de la jurisdicción cantonal de Atacames constituye el objeto del impuesto y el hecho generador. De igual manera, el artículo 4 de la Ordenanza Municipal determina que los sujetos pasivos del impuesto son todas las personas jurídicas que tengan establecimientos en el cantón Atacames que realicen permanente o eventualmente actividades económicas; viii. Eventual, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española significa “que no es seguro, fijo o regular o que está sujeto a diversas circunstancias”; por el contrario, permanente, según el mismo DRAE, significa “que se mantiene sin ninguna interrupción o cambio en un mismo lugar o situación.”, lo que implica que definitivamente los dos son términos con significados opuestos; ix. Entonces, la inclusión del término “eventualmente”, como ocurre en los artículos de la ordenanza objeto de cuestionamiento, en efecto producen una modificación al hecho generador del impuesto, que de manera expresa grava a quienes

ejerzan permanentemente actividades económicas, según el artículo 547 del COOTAD. Tal modificación, no le corresponde a quien ejerce facultad reglamentaria, como es el caso de las municipalidades respecto de los impuestos que son de su beneficio, únicamente puede reglamentar su aplicación, sin alterar los contenidos esenciales del impuesto previstos en el artículo 4 del Código Tributario, entre los que se incluye el hecho generador; hacerlo mediante un instrumento de menor jerarquía como es una ordenanza, equivale a contravenir el principio de reserva legal que la Constitución y la ley reconocen de manera expresa a los impuestos; x. Adicionalmente, ha de considerarse que el legislador interpretó el Art. 547 del COOTAD en el Art. 60 de la Ley s/n publicada en el Registro Oficial S. 111 de 31 de diciembre de 2019 y señaló que son sujetos pasivos de patente aquel o aquellos establecimientos que se encuentren registrados como sucursales, agencias y/o establecimientos permanentes en el Registro Único de Contribuyentes, conforme la información reportada por el Servicio de Rentas Internas, excluyendo la posibilidad de que se agreguen las actividades eventuales; xi. A renglón seguido, el mismo artículo 1, involucra como sujetos pasivos del impuesto de patente a quien realice permanente o eventualmente actividades económicas de “telecomunicaciones y de construcción”, lo que ha sido también motivo del recurso objetivo presentado por OTECEL S.A. Si bien la Ley de Régimen Municipal, dejaba abierta la posibilidad de que se involucren a “cualquier actividad de orden económico”, el COOTAD (R.O.S. # 303 de 19 de octubre de 2010) taxativamente circunscribió a: 1) actividades comerciales, 2) industriales, 3) financieras, 4) inmobiliarias y, 5) profesionales; consecuencia de lo expuesto, se verifica el exceso en el que incurre el órgano colegiado del GADM de Atacames al haber agregado por su cuenta y riesgo a “las actividades de telecomunicaciones y de construcción”, modificando de esta manera la norma legal que señala a quienes han de considerarse sujetos pasivos del impuesto de patente; corresponde entonces, excluir los referidos términos de las normas cuestionadas de la Ordenanza, sin afectar el resto del contenido que lo que hace es reiterar el texto de la norma legal, en este caso, del artículo 547 del COOTAD.

7.4.2. En lo que se refiere a la ilegalidad del



art. 9, letra b, numeral 1 de la Ordenanza impugnada, pues según la entidad actora, ha introducido un elemento distinto al patrimonio para gravar a los sujetos no obligados a llevar contabilidad, al disponer: (...) b) Para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, se podrá determinar la cuantía del impuesto anual de patente según el siguiente orden: 1.- Declaración de ingresos y gastos, a través del formulario 102 A del SRI (...)", con lo cual modifica ilegalmente la base imponible fijada en el art. 548 del COOTAD. Para resolver, se considera: i) De conformidad a lo señalado en el trascrito ut supra artículo 185, segunda parte numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, quien puede proponer acción objetiva de impugnación, en contra de ordenanzas, resoluciones o normas de carácter general, con rango inferior a la ley, cuando se persiga con efectos generales su anulación total o parcial, es quien pueda demostrar como condición sine qua non, el tener "interés directo"; ii) Dícese del interés directo, a quien pretende un provecho, utilidad, ganancia, que tenga interés en una resultado, aunque este sea potencial o eventual en un futuro próximo puesto que le afecta directamente; iii) OTECEL S.A. es una sociedad anónima constituida ante el Notario Vigésimo Cuarto del cantón Quito, según escritura pública del 8 de septiembre e 1993, debidamente inscrita en el Registro Mercantil del mismo cantón el 10 de los mismos mes y año. Su objeto social es la "prestación de todo tipo de servicios de telecomunicaciones integrales con sujeción a las disposiciones legales aplicables a esas actividades..." según la información obtenida en el link (<https://www.bolsadevaloresguayaquil.com/sigcv/Opciones%20de%20Inversion/Renta%20Fija/Prospectos/OTECCEL%20S.A/Papel%20Comercial/Circular%20VII.pdf>). Por tanto, y de conformidad a lo señalado en el Art. 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno "está obligada llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma"; iv) El Art. 9, literal b) numeral 1 de la Ordenanza, está dirigida para las personas naturales que no están obligadas a llevar contabilidad, sobre los cuales podría determinar la cuantía del impuesto anual de patente, en base a su declaración de ingresos y gastos, a través del formulario 102 A del SRI.

Como conclusión irreversible, la referida compañía no tiene ni puede tener "interés directo" sobre una declaración y pago de patente municipal que debe hacer una persona natural, por lo tanto, no se admite la impugnación realizada. Más, si se toma en cuenta que el Art. 548 del COOTAD dispone que el Concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos sin precisar la tarifa que deban pagar las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, permitiéndole en consecuencia, aplicar una fórmula que, sin contrariar la ley, module la base imponible para el cálculo de la patente anual. 7.4.3. En lo que se refiere a la ilegalidad del art. 18 de la Ordenanza impugnada, OTECEL lo cuestiona porque, a su criterio, vulneran los principios de proporcionalidad y razonabilidad que debe existir entre la infracción y la sanción correspondiente. La norma reglamentaria, dispone que serán consideradas contravenciones: en el 18.1, los contribuyentes que no han registrado o informado sobre el cambio de domicilio, dentro de 30 días de operada, serán sancionados con una multa equivalente al 2% de una remuneración básica unificada por cada mes de retraso; en el 18.2, la presentación de documentos forjados, alterados o que no correspondan a la real situación del establecimiento; en el 18.3, las empresas que se encuentren en procesos de liquidación deben comunicar de este hecho dentro de los siguientes 30 días de la inscripción de la resolución que otorga el organismo de control, caso contrario pagarán una multa equivalente a US \$ 30 mensuales hasta que den cumplimiento con la comunicación. El 18.4. castiga la falta de pago de patente, a las personas naturales con multa de US \$ 10 a partir de 01 de junio del año vigente, y las personas jurídicas, US \$ 40 a partir del 01 de junio del año vigente. Para resolver los cuestionamientos a este artículo, se formulan los siguientes razonamientos: i. A decir del actor, la impugnación obedece a que las referidas normas que tipifican faltas reglamentarias y sanciones, vulneran los principios de proporcionalidad y razonabilidad que deben existir entre la infracción y la sanción correspondiente, de modo que no está en discusión la atribución del concejo para hacerlo mediante el instrumento cuestionado, sino que se circunscribe a una eventual vulneración de los señalados



principios, en función del contenido de las normas objetadas; ii. Una consideración previa es necesaria para ubicar conceptualmente a los principios como postulados que informan todo el ordenamiento jurídico o un área específica sea administrativa, penal o tributaria, es decir una “norma sustancial y en consecuencia abierta” (Eddy de la Guerra, *El deber de contribución al gasto público*, Editorial Porrúa, México, 2018, p 138), que bien pueden incidir ya en la formulación de una regla, el caso de la ordenanza o, bien en su aplicación, como consecuencia de la conducta regulada en la norma, lo que implica que en función del momento, el yerro puede incidir en su contenido o en su materialización a un caso concreto; iii. En el caso en análisis, se cuestiona el contenido del artículo 18 de la Ordenanza observada, porque vulnera los principios de proporcionalidad y razonabilidad entre la infracción y la sanción, principios que por el contenido de la norma objetada está relacionado con el derecho administrativo sancionador y que hipotéticamente se afectarían en su aplicación en un caso concreto; así lo entiende el actor, que ejemplifica en su demanda casos que eventualmente podrían ocurrir; iv. El principio de proporcionalidad está contemplado en el artículo 76.6 de la Constitución de la República; el principio de razonabilidad forma parte de la línea jurisprudencial sentada por la Corte Constitucional, como condición necesaria para entender que una decisión judicial se encuentre motivada; v. El actor en su cuestionamiento no hace referencia a una norma legal específica que vulneren los contenidos de las normas cuestionadas, ni refiere de qué manera las normas aludidas violentan tales principios; agrega además que el artículo 18 concreta una violación al principio de proporcionalidad pues no justifica una justa y equilibrada relación entre las infracciones y las sanciones previstas, sin explicar de qué manera tal principio es vulnerado. Consiguientemente, este punto de la controversia se lo desecha por haberse planteado en forma deficiente. 7.4.4. En lo que se refiere a la ilegalidad de la Disposición General Segunda de la Ordenanza impugnada, OTECEL argumenta que viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria (Arts. 5, 11 y 311 del Código Tributario), puesto que la Disposición General impugnada dispone que, quien tenga pagos pendientes se le efectuará el cobro y los

procedimientos bajo las disposiciones contenidos en la presente ordenanza, a partir de su entrada en vigencia. Para resolver el controvertido, se hacen las siguientes razonamientos: i) Efectivamente, tanto la Constitución de la República en su artículo 300, como el Código Tributario en sus Arts. 5 y 311 consagran el principio transversal de la irretroactividad de la ley de carácter tributario, mucho más si se trata de normas de menor jerarquía, como es el presente caso. ii) En forma terminante y clara el Art. 11 del Código Tributario dispone que “las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de la publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.” Sin perder de vista que, los tributos cuya declaración se haga por períodos anuales, se aplicarán desde el primer día del siguiente año, y desde el primer día del siguiente mes, cuando se trate de períodos menores. iii) La Disposición Final de la Ordenanza sustitutiva que “Establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames” claramente dispone: “La presente ordenanza entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial, Gaceta Municipal y en la página web institucional”; efectivamente, como se ha dicho, fue publicada en el Registro Oficial edición especial Nro. 995 de 3 de julio de 2019, consta en la misma publicación la certificación del señor Secretario General de GAD de Atacames que esa Ordenanza fue discutida en primer debate el 25 de junio de 2019 y que fue Sancionada por el Alcalde el 26 de junio de 2019. iv) Ahora bien, la Disposición General Segunda impugnada se refiere a que aquellos establecimientos que tengan patentes pendientes de pago, se someterán a las sanciones y procedimientos señalados en la Ordenanza, concluye que tales procedimientos se aplicarán desde su entrada en vigencia. Esta Sala encuentra contradicción y el quebrantamiento al principio de irretroactividad, pues no cabe someter con efecto retroactivo a aquellas obligaciones pendientes de pago a requisitos o exigencias creadas con posterioridad a la fecha de su exigibilidad. Por lo expuesto, al haberse configurado una aplicación retroactiva de sanciones y procedimientos, se acepta el cargo de retroactividad planteado en contra de la tantas veces mencionada Ordenanza.



OCHO.- DECISIÓN

8.1. Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve aceptar parcialmente la demanda de impugnación de actos normativos con efectos generales, excluir de los artículos 1 y 4 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento de control, recaudación y cobro del impuesto de Patentes en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial, Edición Especial No. 995 de 3 de julio del 2019, las palabras “eventualmente”, “telecomunicaciones”, “de construcción”. Igualmente, se deja sin efecto ni valor la Disposición General Segunda de la Ordenanza referida por contrariar el principio de irretroactividad de normas de carácter tributario, prevista en la Constitución y las leyes de la República. 8.2 Sin costas. 8.3 Comuníquese y publíquese. 8.4 En cumplimiento a lo señalado en el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, remítase atento oficio al señor Directo del Registro Oficial, para que proceda a la publicación de esta sentencia. 8.5 Actúe como Secretaria Relatora Encargada, la doctora Patricia Velasco Mesías en virtud de la Acción de Personal No. 659-UATH-2021-OQ de 25 de junio de 2021.



– IMPUESTOS CONSUMOS ESPECIALES –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17504-2012-0018
Pretensión de la causa	Que se deje sin efecto el acta de determinación emitida por la autoridad tributaria con la cual se determinó el impuesto a los consumos especiales, ICE a pagar por parte del contribuyente.
Fecha publicación sentencia	9 de noviembre del 2021
Problemas jurídicos sede casacional	Falta de aplicación de los arts. 13, 90, 10, 68 y 103 numerales 1 y 2 del Código Tributario; fallo de triple reiteración contenido en la Resolución del Pleno de la CNJ de 16 de junio de 2011; 18 del Código Civil; y, errónea interpretación del art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en lo referente a la forma de cálculo del precio ex- fábrica.

Obiter Dicta / Resumen

Al respecto, la sala de casación considera, sobre la base de los hechos probados por el tribunal de instancia — sin que proceda un nuevo análisis y valoración probatoria— que: (1) Con relación a la falta de aplicación del art. 90 del CT, para hacer la afirmación de que es legítimo el recargo del 20%, es claro que lo aplicó, por lo que no se admite el citado cargo pues, además, de no haberlo mencionado no ha sido para nada determinante en su decisión por lo mismo, no se casa la decisión de instancia sobre el recargo, lo que vuelve inoficioso referir a las demás normas mencionadas por la recurrente como no aplicadas. (2) Sobre la errónea interpretación del artículo 76 de la LRTI, que si la administración tributaria considera que la empresa actora comercializó a márgenes superiores a 25% que es el que presume la norma, debió justificar estos márgenes superiores y cobrar el ICE sobre la diferencia de los mismos, más no a los márgenes reales obtenidos por la empresa, agregarle el 25% de presuntivo, mecanismo equivocado que en este caso incurrió en el acta de determinación, y que fue admitido por la sentencia de mayoría del Tribunal de instancia, lo que viola lo señalado por la norma para el cálculo del precio ex fábrica, por lo que se evidencia el cargo. Por ello, se casa parcialmente la sentencia de mayoría, se confirma el recargo del 20%; y, la deja sin efecto, por la errónea interpretación del Art. 76 de la LRTI, por la forma de calcular el precio ex-fábrica para la determinación de la base imponible del ICE.

Ratio Decidendi / Argumento Central

El ICE es un impuesto monofásico de una sola etapa y se genera el momento de la primera etapa de comercialización el que incluye todos los costos y gastos de producción, así como la utilidad que se ha marginado, excluyendo el pago del IVA y el propio ICE, que se ven reflejados en la factura de venta de su producto en la primera etapa de comercialización. Que dicho margen no puede ser inferior a un 25% como margen mínimo, pero que si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo (25%), se debe aplicar este margen mayor. Es criterio reiterado de la Sala que si la administración tributaria considera que la empresa actora comercializó a márgenes superiores a 25%, que es el que presume la norma, se debe justificar motivadamente estos márgenes superiores y cobrar el ICE sobre la diferencia de los mismos, más no a los márgenes reales obtenidos por la empresa, agregarle el 25% de presuntivo, mecanismo equivocado que violenta lo señalado por la norma para el cálculo del precio ex- fábrica.

Conceptos abordados	Impuesto monofásico. Comercialización.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17751-2020-0002

Quito,
martes 9 de noviembre del 2021,
las 09h24

VISTOS:

La doctora Carmen Amalia Simone Lasso, procuradora judicial de ARCA CONTINENTAL SOCIEDAD ANÓNIMA BURSÁTIL DE CAPITAL VARIABLE (antes ARCA ECUADOR S.A.), interpone recurso de casación en contra de la sentencia con voto de mayoría dictada el 7 de noviembre de 2018, a las 14h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, y el auto que niega la aclaración, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2016-0018, propuesto por su representada, en contra del acta de determinación No. 1720120100013 emitida por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales del ejercicio fiscal 2008.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación en conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución de la República

del Ecuador, artículos 184 y 185-segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, Disposición Transitoria Primera del Código Orgánico General de Procesos y artículo 1 de la Ley de Casación. **SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-**



Mediante sorteo de la causa, realizado el 19 de noviembre de 2020, a las 19h38, se radica la competencia en la Sala integrada por los doctores José Suing Nagua, Fernando Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- El 29 de noviembre de 2018, las 16h13 (fs. 461 a 473 de los autos), la Dra. Carmen Simone Lasso, justificando su calidad de procuradora judicial de ARCA CONTINENTAL SOCIEDAD ANÓNIMA BURSÁTIL DE CAPITAL VARIABLE (antes ARCA ECUADOR S.A), presenta recurso de casación, el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia, que cumple requisitos de ley y se dispone subir los autos al superior en auto de 13 de diciembre de 2018, las 16h00, en virtud de lo señalado en los artículos 6 y 7 de la Ley de Casación y remite el proceso a

esta Corte Nacional de Justicia. **CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.-** Mediante auto del 12 de agosto de 2020, las 8h52, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, en su calidad de Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto, fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto existe falta de aplicación de los artículos 90, 10, 68 y 103 numerales 1 y 2 del Código Tributario y del fallo de triple reiteración contenido en la Resolución del Pleno de la CNJ de 16 de junio de 2011; por errónea interpretación del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y falta de aplicación de los arts. 13 del Código Tributario y 18 del Código Civil. **QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.-** De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara la plena validez del mismo. Con fecha 24 de septiembre de 2021, las 12h15 se llevó a cabo la audiencia en estrados solicitada por la compañía recurrente, en la que comparecieron la Dra. Carmen Amalia Simone Lasso, procuradora judicial de la compañía AC BEBIDAS S. DE LR. de CV., por otra, la Abg. Shariam Olmedo Armijos, en representación de la autoridad tributaria demandada. El señor Juez ponente de la causa, mediante providencia de viernes 15 de octubre de 2021, las 10h07, pide pasen los autos en relación para dictar sentencia. **SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURSO DE LA EMPRESA ACTORA.-** 6.1. En el recurso de casación se sostiene que la sentencia de mayoría recurrida NO aplica los artículos 90, 10, 68 y 103 numerales 1 y 2 del Código Tributario y tampoco la Resolución del Pleno de la CNJ de 16 de junio de 2011, por cuanto al inicio de la sentencia al considerar la contestación a la demanda hecha por el SRI: “hace referencia al artículo 90 del Código Tributario. Concluyendo que el recargo se aplicará sobre el total del valor determinado por la administración”, de lo que se desprende que fue objeto de la litis, y en consecuencia el fallo debió referirse a lo que fue expresamente impugnado, esto es, el recargo del 20% sobre la glosa “productos importados”, y motivar si la actuación de la administración tributaria fue legal, pues sólo así podía dilucidar si era ajustado a derecho el recargo del 5.166% de la obligación tributaria determinada. Si habría aplicado el artículo 90



del CT y el precedente jurisprudencial, sobre una diferencia que había dejado de existir ya que al tiempo de la emisión del Acta de Determinación había sido extinguida por pago. Es evidente entonces que el acto impugnado es violatorio de los Arts. 10, 68 y 103.1.2 del mismo Código Tributario que se refieren a la gestión tributaria como actividad reglada de la administración, actos que deben estar debidamente motivados y tener suficiente documentación de respaldo. El Tribunal de instancia, continúa manifestando la recurrente, no se refiere ni tangencialmente al Art. 90 del CT que es la norma jurídica que regula el recargo del 20% sobre la obligación determinada (de naturaleza sancionatoria según Resolución del Pleno de la CNJ); recargo que, en el caso, ni siquiera llegó a configurarse pues el Acta de Determinación no establece impuesto a pagar, por tanto, tampoco estableció obligación tributaria determinada. El propio SRI, en casos como el presente, aplica el precedente jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia para no sancionar a los sujetos pasivos por conductas que no han configurado la sanción, cuando el contribuyente acata las observaciones a sus declaraciones y paga antes de que se emita el Acta de Determinación, lo lógico es que lo propio debe ser aplicado por los jueces. Que en el caso, el Art. 262 de la LRTI no da solución al problema jurídico planteado pues no establece la naturaleza jurídica del recargo y no debió ser aplicada pues no se refiere a los hechos materia de la controversia. El no haber observado las normas referidas como causas del vicio en la sentencia, tiene como incidencia que se haya sancionado a la empresa con un recargo del 5166% de la obligación tributaria determinada, lo cual es un desconocimiento del principio de legalidad de las penas, dejándole en indefensión. 6.2. En cuanto a la errónea interpretación del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), ocurre por la diferencia en la forma de cálculo del precio ex fábrica que realizan las partes, por tanto el contradictorio criterio sobre la base imponible del impuesto a los consumos especiales. El Tribunal yerra al interpretar la norma incluyendo las utilidades de comercialización y producción en el precio ex-fábrica. El tenor literal de la norma no señala que ese precio sea aquel que se refleja en las facturas de venta al consumidor final, pues lo que el legislador ha querido al

consignar la frase “en la primera etapa de comercialización” es considerar como precio ex fábrica, aquel que tiene el producto cuando es puesto en disposición por el productor, que como su nombre lo indica es el precio con que el vendedor pone a disposición su producto, fuera de sus instalaciones o fábrica excluyendo a los comercializadores o intermediarios. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal (Art. 18.1 del Código Civil) y en el Art. 76 de la LRTI, lo que pretende el legislador no es que se sume al precio ex fábrica cualquier rubro, sino únicamente los que corresponden a la primera etapa de comercialización, por eso habla de producción en que incluye la utilidad marginada. Para llegar al alcance correcto de la norma, era suficiente recurrir a la interpretación literal, conforme lo prevé el Art. 13 del CT en concordancia con el Art. 18.1 del Código Civil. 6.3. Sobre la falta de aplicación de los arts. 13 del Código Tributario y 18 del Código Civil, la recurrente no hace sino reconfirmar el criterio sobre estas normas ya referidos en el vicio anteriormente tratado. Dice que, el momento de desentrañar el alcance de una expresión legal, lo primero que deber tener en cuenta el juez es el tenor literal de la norma interpretada, solo cuando no alcanza esa interpretación puede acceder a los otros métodos señalados en el Art. 18 del Código Civil e insiste en que con relación al Art. 76 de la LRTI el voto de mayoría erró en su interpretación, para lo cual se basó en la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el recurso N°. 278-2012, sin considerar que en ese fallo NO se discutió lo que ha de entenderse por precio ex fábrica, se refiere al precio de venta al público sugerido y precios referenciales, sin relación con el tema en disputa; se basan también en un precedente de la Corte Constitucional dictado 8 años antes de que la norma referente a la base imponible del ICE no tenía el tercer inciso del Art. 76 de la LRTI. Al confirmarse el gravísimo yerro interpretativo, se obligaría a la empresa pagar un impuesto muy superior al que corresponde al tenor de la referida norma y un recargo del 20%, causándoles daño irreparable. Pide se case la sentencia. **SÉPTIMO: CONTESTACIÓN AL RECURSO POR PARTE DEL SRI.-** La Abg. Jhosselyn Paredes Viteri, procuradora fiscal debidamente autorizada por el Directo



Regional Norte del SRI, dentro del término concedido al efecto, da contestación al recurso, dice que la sentencia recurrida realiza una adecuada aplicación del Art. 76 de la LRTI y a las reglas del Art. 13 del Código Tributario y los métodos del Art. 18 del Código Civil y por tanto no procede el recurso, por lo que solicita que sea rechazado. **OCTAVO: ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.-** 8.1 Problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: “Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva (...)”. 8.2 Alcance doctrinario del vicio acusado.- Sobre el cargo de falta de aplicación y errónea interpretación, hay que iniciar mencionando que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: En cuanto a la falta de aplicación: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”; y en lo referente a la errónea interpretación: (...) “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad” 8.3 Las normas acusadas de infringidas, señalan: Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en 2008) “Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales

que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos. La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria. Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa. Cuando la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se excluirá la utilidad marginada de la empresa. El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica. El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto,



y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos...". Código Tributario Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación. Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal. Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: 1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables; 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice (...) Código Civil Art.18. Los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley. En tales casos juzgarán atendiendo a las reglas siguientes: 1a. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu, pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento; 2a. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal (...); 8.4 Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el invocar la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, conlleva a que la Sala

Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si en la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), considerando que los hechos sobre los que conoció el Tribunal a quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas dentro de la instancia; de ahí que la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia, siempre que haya sido determinante en la decisión de la causa. 8.5.1 El Tribunal de instancia al establecer el objeto de la litis, señala en el literal c) del Considerando Cuarto (fs. 407 vlt.): "radica en establecer la legitimidad del acta de determinación Nro. 172012100013, emitida por el director regional norte del servicio de Rentas Internas, con la cual determinó el impuesto a los consumos especiales (ICE) generado por la compañía actora de enero a diciembre de 2008. ..." 8.5.2. Sobre la falta de aplicación de los artículos 90, 10, 68 y 103 numerales 1 y 2 del Código Tributario y la Resolución del Pleno de la CNJ de 16 de junio de 2011, es necesario recurrir al fallo, el que desde el numeral 8.2 del Considerando Octavo (fs. 410), establece que: i) Con los informes periciales se ha verificado que las diferencias identificadas en los procedimientos se presenta al momento de calcular la base imponible del ICE, en donde la administración tributaria añade los costos de comercialización y la parte actora no; ii) Una vez que el Tribunal de instancia ha analizado las pruebas aportadas por las partes, manifiesta que es importante dilucidar que compone el precio ex fábrica, para lo cual trae a colación el pronunciamiento de la Corte Constitucional en el caso 324-2000-RA, en cuya parte pertinente dice: "el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la base imponible del ICE se determina, para productos nacionales, "[...] sumando al precio ex - fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podrá ser inferior al precio



de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE”, lo cual no es sino referir a lo dispuesto en la norma legal señalada; iii) Continúa manifestando que, considerando las normas legales citadas, se establece que dentro del precio ex - fabrica, deberán estar contemplados rubros como los costos y márgenes de comercialización, como bien hizo la administración en el acto impugnado; iv) En el punto 8.3, se refiere a la alegación de la empresa de que existe una discriminación resultante de su proceso integro de producción y comercialización, y considera que no existe vulneración constitucional alguna que establezca que se ha sectorizado en beneficio o detrimentos de determinados contribuyentes, más bien son principios aplicados correctamente por la Administración Tributaria; v) En el punto 8.4 mantiene que, no se podía modificar información constante del acta borrador al acta de determinación, siendo que el acta borrador de determinación no es un acto administrativo, no desdice de ninguna manera del proceso de determinación, peor aún su validez, por lo que la administración tributaria en apego a su facultad de determinación podía modificar cambios al acto administrativo impugnado, por consiguiente el recargo del 20% sobre el principal, se encuentra apegado a derecho. 8.5.3. La Corte Nacional de Justicia en varios fallos (1077-2009, 23-2008 y 1047-2009) ha mantenido uniformemente que, se entiende a este recargo como una justa compensación por el gasto de recursos humanos, técnicos y materiales en el trabajo de fiscalización, que no debería hacer si el contribuyente declarara y pagara en la justa medida como es su obligación constitucional y legal. Justamente en este sentido es que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia señaló que este recargo es una sanción al contribuyente y como tal sujeta a los principios de legalidad y condiciones como la preexistencia y la favorabilidad. 8.5.4. En la sentencia de mayoría, ahora recurrida, si bien no se menciona expresamente al Art. 90 del Código Tributario, para hacer la afirmación de que es legítimo el recargo del 20%, es claro que lo aplicó, pues no hay ninguna otra norma que establezca recargo por las cantidades determinadas directa o presuntivamente por parte del SRI; lo que deja sin piso al argumento de la recurrente de que no se ha aplicado la norma

denunciada en su recurso de casación, puesto que, al haber aceptado varias glosas en ejercicio de su facultad determinadora de la Administración tributaria, está admitiendo deficiencias en su declaración. Tan cierto lo dicho que la propia Corte Constitucional cuando se refiere a la motivación, entre otras cosas ha manifestado: “Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto” (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20). En consecuencia no se admite el vicio de falta de aplicación del Art. 90 del Código Tributario denunciado, porque además el no haberlo mencionado no ha sido para nada determinante en su decisión, por lo mismo no se casa la decisión de instancia sobre el recargo, lo que vuelve inoficioso referir a las demás normas mencionadas por la recurrente como no aplicadas. 8.6. Sobre la errónea interpretación del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, amparada en la causal 1 del Art. 3 de la Ley de Casación, nos permitimos señalar: i) la autoridad tributaria, al referirse al precio ex fábrica, afirma que la compañía ARCA ECUADOR S.A. en el proceso de determinación le entregó los cuadros denominados “COSTO FAV” e “ICE FAV” que contienen la agrupación de cuentas de costos y gastos para establecer el precio ex-fábrica y los costos de comercialización, ii) la información de ventas por producto realizada durante el 2008, a través de los reportes de COSTO FAV e ICE FAV incluyen los costos de comercialización, sin que tales rubros formen parte del precio ex fábrica utilizado por la compañía, iii) el SRI identifica los costos de administración, comercialización, distribución y valida costos totales y unitarios, a través de establecer diferencias en las cuentas, iv) a efectos de establecer el precio ex fábrica el SRI incluyó costos de producción, gastos administrativos y de comercialización, así como márgenes de producción y comercialización, v) por sus parte la empresa



ARCA S.A. señala que el precio ex fábrica no es aquel que se refleja en las facturas de venta al consumidor final, pues el legislador al consignar la frase “en la primera etapa de comercialización” se remite sólo a aquel que tiene el producto cuando es puesto en disposición por el productor excluyendo a los comercializadores o intermediarios. Esta es en definitiva la controversia sometida a decisión. 8.6.1. La pregunta que debe hacerse para dilucidar la controversia, es si el art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), para el cálculo de precio ex fábrica incluye exclusivamente las utilidades marginales o las utilidades consideradas el momento de la venta al consumidor final (?). Se considera: i). ii) el ICE es un impuesto monofásico de una sola etapa y se genera el momento de la primera etapa de comercialización, en que incluye todos los costos y gastos de producción así como la utilidad que se ha marginado, excluyendo el pago del IVA y el propio ICE, que se ven reflejados en la factura de venta de su producto en la primera etapa de comercialización) Que dicho margen no puede ser inferior a un 25% como margen

mínimo, pero que sí se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo (25%), se deberá aplicar este margen mayor; y, iii) el SRI incluyó a los márgenes señalados anteriormente un 25% de utilidad marginada, es decir además de los márgenes de producción y comercialización. Ha sido criterio reiterado de esta Sala que si la administración tributaria consideró que la empresa actora comercializó a márgenes superiores a 25% que es el que presume la norma, debía justificar motivadamente estos márgenes superiores y cobrar el ICE sobre la diferencia de los mismos, más no a los márgenes reales obtenidos por la empresa, agregarle el 25% de presuntivo, mecanismo equivocado que en este caso incurrió en el acta de determinación, y que fue admitido por la sentencia de mayoría del Tribunal de instancia, violando lo señalado por la norma para el cálculo del precio ex-fábrica; con lo cual queda en evidencia que dicho Tribunal incurre en una errónea interpretación del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que este cargo se confirma y se casa la sentencia.

NOVENO.- SENTENCIA

9.1. Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE CASAR parcialmente la sentencia dictada el 7 de noviembre de 2018, a las 14h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2012-0018, confirmando el recargo del 20% conforme a lo dispuesto en el numeral 8.4 de la sentencia; y dejándola sin efecto, por la errónea interpretación del Art. 76 de la LRTI por las razones y motivos señalados en los numerales 8.6 y 8.6.1 del considerando Octavo de este fallo, por la forma de calcular el precio ex fábrica para la determinación de la base imponible del ICE. 9.2 Sin costas. 9.3 Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen. 9.4 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 352-UATH-2021-OQ, de 5 de abril de 2021.



– COMPENSACIÓN CON REASEGURADORA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2018-00370
Pretensión de la causa	Dilucidar respecto de la validez y legalidad del acta de determinación emitida por la Autoridad Tributaria por el cual se estableció a cargo del contribuyente diferencias a pagar por el Impuesto a la Salida de Divisas.
Fecha publicación sentencia	Viernes 07 de octubre del 2022
Problemas jurídicos sede casacional	Errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, aplicación indebida de los arts. 1583, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil y falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario.

Obiter Dicta / Resumen

No puede considerarse como “errónea” la interpretación que hace el Tribunal de instancia al no aceptar la postura de la Administración Tributaria, de que se considere a la compensación como un “pago abreviado”, pues son dos figuras jurídicas diferentes, según lo señala la doctrina y la jurisprudencia. A partir de enero del 2015, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones —como es la compensación— sin embargo, tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para el año 2014 que fue objeto de la determinación.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Esta Sala de Casación considerando los arts. 15 y 16 del Código Tributario que definen la obligación tributaria (vínculo jurídico personal) como hecho generador (presupuesto que la ley establece para configurar el tributo), debe reconocer que el Impuesto a la Salida de Divisas, la hipótesis de incidencia, por cuya concreción va a nacer la obligación tributaria lo delimita el art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, cuyo primer inciso establece que el hecho generador o supuesto fáctico del ISD, se configura cuando concurren las siguientes condiciones: (i) que exista transferencia o traslado de divisas al exterior, (ii) que estas sean en efectivo, a través del giro de cheques, de transferencias, de envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, (iii) que sean realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.

Conceptos abordados	Compensación, pago abreviado, extinción de obligaciones, hecho generador.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17510-2018-00370

Quito,
viernes 7 de octubre del 2022,
las 12h34

VISTOS:

Los Abogados Angélica G. Meléndez Oña y Diego F. Cevallos Izquierdo en sus calidades de procuradores fiscales del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, SRI interponen recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 28 de febrero del 2019, las 08h24, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2018-00370, propuesto por BMI DEL ECUADOR S.A. en contra del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas y que resuelve aceptar la demanda y se deja sin efecto jurídico alguno el Acta de determinación No. 17201824900772158 por concepto de impuesto de salida de divisas en el ejercicio económico 2014.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del

Ecuador; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos. **SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** En virtud del sorteo de la causa realizado el 11 de junio del 2021, las 17h03, se



radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. La excusa presentada por la titular Dra. Rosana Morales Ordoñez, fue legalmente aceptada en providencia de 19 de mayo de 2022, a las 10h30 por los otros dos jueces que conforman la Sala, en consecuencia, previo sorteo de ley según aparece del Acta de 26 de mayo de 2022, la 08h10 interviene en su lugar la Conjueza Nacional Dra. Mónica Heredia Proaño. **TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Los procuradores fiscales del Director Zonal 9 del SRI, interponen recurso de casación (fs. 292 a 302), el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 20 de marzo de 2019, las 12h13 y remite el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.-** Mediante auto de 18 de enero del 2021, las 10h28, dictado por el doctor Miguel Ángel Bossano Rivadeneira, Conjuez de la

Corte Nacional de Justicia se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, por errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; aplicación indebida de los artículos 1583, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil; y falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario. **QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.** - De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que, se declara la plena validez del mismo. Cabe recalcar que al presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 29 de septiembre de 2022, las 15h46, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 6 de octubre de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la parte actora, compañía BMI DEL ECUADOR COMPAÑÍA DE SEGUROS DE VIDA S.A. el doctor Mario Alberto Prado Mora; y, por la Administración Tributaria, ahora recurrente, la abogada Andrea Paulina Guerra Jaya; quienes intervinieron con sus alegatos, debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD, que contiene la grabación de la misma. La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el juez ponente da a conocer oralmente el veredicto al que en forma unánime han llegado. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida. **SEXTO: ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.** - El recurso de casación se fundamenta en los caso 5 del Art. 268 del COGEP que dispone: “Art. 268.- Casos. “El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios que hayan sido determinantes en la parte dispositiva



de la sentencia o auto.” El numeral cinco contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el error jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido. **SEPTIMO: ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS:** 7.1. La Administración casacionista respecto de la errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, LRETE, argumenta que esta causal exige tres condicionamientos: Demostrar el error de interpretación del juez respecto a la norma de derecho o precedente jurisprudencial aplicado; explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma o del precedente jurisprudencial; y, demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador. Reproduce el numeral 5.3.3. de la sentencia y manifiesta que se tiene como hecho probado que, la compañía actora realizó operaciones de compensación de cuentas con sus reaseguradoras del exterior durante los períodos de enero a diciembre del ejercicio económico 2014, cuestión que no ha sido rebatida y, más bien, reconocida por la parte actora en su acto de proposición, por lo que, la discusión se orientó a establecer si la compensación se encuentra o no dentro del género “pagos de cualquier naturaleza” al que se refiere el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) previsto en el primer inciso del Art. 156 de la LRETE vigente para el ejercicio 2014. Para el recurrente el Tribunal de instancia interpretó erróneamente esta norma, al considerar que la compensación no se encuentra inmersa dentro de los supuestos fácticos para que se configure el hecho generador del ISD, dándole un contenido o significado que no corresponde a su verdadero alcance, pues para el SRI le ha dado un alcance errado, pues la norma establece dentro de los presupuestos del hecho

generador del ISD la transferencia o traslado de divisas al exterior a través de pagos de cualquier naturaleza entre las que debe incluirse la compensación. Sostiene que “En el presente caso, el actor se compensó con la reaseguradora en el exterior, esto es, entre una cuenta por cobrar con una cuenta por pagar. Una cuenta por cobrar es parte del activo, y el activo es un derecho. Por lo tanto, al existir dicha cuenta, la misma implica la existencia de dinero que se debe cobrar y que una vez pagado formará parte del activo de una compañía.- Por otra parte, una cuenta por pagar es parte del pasivo, que es una obligación, es decir, dinero por pagar. En este sentido ambas cuentas tienen un trasfondo en común, que es justamente la existencia de una deuda en dinero (divisas). Detrás de dichas cuentas existe dinero o efectivo que debe cobrarse y que debe pagarse, respectivamente; por lo que, al utilizarse el mecanismo de compensación de estas cuentas se configura el presupuesto legal que da nacimiento al ISD, y la norma cuya infracción se acusa identifica el hecho generador de este impuesto sobre pagos de cualquier naturaleza.” En base de cuyo argumento, considera que el error in iudicando que comete el Tribunal A quo es otorgar un sentido distinto a la norma del Art. 156 de la LRETE al considerar que el hecho generador del ISD está constituido solamente por la transferencia o traslado de divisas a través del pago en los términos de los Arts. 1583 y 1584 del Código Civil (pago efectivo). Se ha realizado una interpretación literal del referido artículo dejando de lado la génesis de la compensación que proviene y tiene una fuerza de pago, como la finalidad extrafiscal del ISD; insiste en que la compensación es una forma de pago y, de los efectos reales que tuvo la aplicación de esta figura en la contabilidad de la compañía demandante, la misma tuvo fuerza de pago y trae a colación la doctrina jurídica respecto de que si bien, la compensación es un modo autónomo de extinguir las obligaciones, tiene su origen en el pago, por lo que se constituye en una forma de pago, pues es un modo de evitar el doble pago y su objetivo es el pago recíproco, abreviado, simplificado y automático. En el caso concreto, BMI tiene la calidad de deudor así como también la calidad de acreedor sobre un mismo sujeto en el exterior, lo que deriva tanto en su obligación de cumplir con la satisfacción



de la deuda, como en su derecho de recibir valores del exterior. Se evidencia así que sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior por parte de BMI, pues el hecho de que no se haya utilizado la figura del pago en “efectivo”, no implica la inexistencia del hecho generador del ISD, de ahí que el Tribunal de instancia yerra en su interpretación normativa, pues, no contempla que la compensación es un pago simplificado y abreviado y que por lo tanto implica un pago inmerso dentro de “pago de cualquier naturaleza”. La interpretación literal efectuada por el juzgador lleva a que la norma sea interpretada de manera aislada y no en todo su contexto, que implica conjugar los presupuestos del hecho generador del ISD con su objeto y finalidad extrafiscal, situación que ha llevado al Tribunal de instancia a una conclusión errónea de que la compensación y el pago tienen un tratamiento jurídico diferente y por ello la compensación no constituiría una forma de pago que se subsuma en el universo de “pagos de cualquier naturaleza” previsto en el Art. 156 LRETE. Si se hubiese aplicado el método de interpretación teleológico habría concluido que la frase “pagos de cualquier naturaleza” del Art. 156 LRETE no se refiere al pago efectivo contemplado en el Código Civil sino a toda forma de pago en la que se incluye la compensación. Manifiesta que el Tribunal de instancia debió desechar la demanda propuesta por el actor y declarar la validez y legalidad del acto de determinación realizado por la Administración tributaria. Solicita se case la sentencia. 7.2. Respecto de la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario manifiesta que para que proceda este yerro se requieren tres condicionamientos: Determinar las razones por las cuales debió aplicarse la norma señalada como infringida en la solución de los hechos que se juzga; determinar cuál es la norma que se aplicó en su lugar; y, demostrar la incidencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador. Sostiene que en la sentencia recurrida el juzgador se vio frente a la tarea de resolver respecto de si la Administración Tributaria hizo una correcta determinación del ISD en base a la normativa vigente a la fecha. En la sentencia no se aplicó el Art. 17 del Código Tributario, pues, al no considerar que el pago mediante compensación configura el hecho generador del ISD, se desconoció la verdadera esencia económica de las transacciones realizadas

entre la empresa actora y sus reaseguradoras del exterior en donde el Tribunal de instancia omite analizar dicha norma y por ende su objeto, es decir, la realidad económica de las transacciones. Sostiene que la Administración determinó que durante los períodos de enero a diciembre del 2014 estableció la base imponible para el ISD, pero los valores que debían ser transferidos y cancelados, fueron compensados con valores que debían ser pagados a las empresas reaseguradoras en el exterior y, por lo tanto, no realizó el pago del ISD sobre la totalidad de la operación. Manifiesta que el Juzgador A quo debía considerar, el momento de resolver que, el presente caso amerita la calificación del hecho generador del ISD, conforme aparece en la motivación del acto impugnado, es decir en atención al Art. 17 del Código Tributario. Sostiene que el análisis de la realidad económica no sólo se encuentra inmerso para comprobar el ocultamiento de la verdad sino también para realizar una correcta apreciación de las transacciones económicas en su contexto. Manifiesta que era necesario analizar la esencia económica de las transacciones, esencia que no se encuentra establecida ni permite ser analizada por normas civiles, pues éstas únicamente tratan de los modos de extinguir obligaciones en el ámbito civil, sin considerar todo el contexto tributario que envuelve al ISD para su determinación y que era el Art. 17 del Código Tributario el que permitía concluir que las compensaciones constituían en esencia un pago gravado con el ISD, al no aplicarlo e invocar indebidamente los Arts. 1583 numerales 1 y 6, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil llega a la errada conclusión de que la compensación no es una forma de pago al tener un tratamiento jurídico distinto. Si el Tribunal de instancia hubiera aplicado el Art. 17 del C.T. habría advertido que las compensaciones internacionales realizadas por la parte actora en esencia constituyen un pago gravado con el ISD. Solicita se case la sentencia. 7.3. Sobre la indebida aplicación de los numerales 1 y 6 del Art. 1583, Arts. 1584, 1671 y 1672 del Código Civil manifiesta el SRI que para que proceda este yerro se requieren tres condicionamientos: Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga; determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada; y, demostrar la incidencia o



trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador. Sostiene que las referidas disposiciones civiles establecen los modos de extinguir las obligaciones, no obstante para establecer si las compensaciones realizadas se encontraban gravadas con el ISD, era necesario analizar la esencia económica de las transacciones, figura que no permite ser analizada al amparo de dichas normas que no consideran todo el contexto tributario que envuelve al ISD y que configura el hecho generador previsto en la norma legal; por tanto el Juzgador A quo debía aplicar el Art. 17 del Código Tributario, a fin de establecer si por su esencia constituían o no un pago gravado con el ISD; y si no hubiera aplicado los artículos referidos del Código Civil y en su lugar hubiera aplicado el Art. 17 del Código Tributario, se habría concluido que las compensaciones realizadas por BMI con sus reaseguradoras del exterior constituyen en esencia un pago abreviado, es decir, uno de los pagos de cualquier naturaleza que configuran el hecho generador del ISD. Solicita sea casada la sentencia. **OCTAVO: CONTESTACIÓN AL RECURSO POR PARTE DE LA EMPRESA ACTORA BMI ECUADOR S.A..- 8.1.** Respecto a la errónea interpretación del Art. 156 de la LRETE, manifiesta que el análisis realizado por el Tribunal de instancia no fue una interpretación a dicha disposición sino el análisis que hace de los mecanismos para extinguir las obligaciones entre BMI y sus reaseguradoras del exterior, distinguiendo a la luz de la normativa civil la diferencia entre pago y compensación. El error de la Administración en suponer que la compensación es una forma de pago, y ello llevó al Tribunal a establecer que se realizó una interpretación extensiva de la referida norma, debido a que no se verificó el hecho generador del ISD. Dice que no existe ni se configura la pretendida errónea interpretación del Art. 156 LRETE, pues, la decisión del Tribunal no se basa en la interpretación de la norma acusada sino del error del SRI en la concepción de pago y compensación, y su falta de fundamento jurídico al dictar el acto impugnado. Manifiesta que existe una falta de técnica casacional en el escrito presentado por el SRI. **8.2.** Respecto a la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario manifiesta que para que prospere esta causal es necesario establecer la proposición completa, es decir, indicar la norma infringida, sustentar el cargo alegado,

establecer cuál es la normativa que se aplicó en lugar de la que debía aplicarse y demostrar que la misma haya sido determinante para la parte resolutive. Manifiesta que el Art 17 del Código Tributario se aplica cuando existe una discordancia entre el contrato celebrado y el que se pretende ejecutar y, de la evidencia procesal, se desprende que no existe una discordancia en las operaciones de reaseguro realizadas por BMI, situación que es aceptada por el SRI. Manifiesta que el argumento de la Administración carece de lógica, puesto que, las normas aplicadas en lugar del referido Art. 17 del Código Tributario, fueron aquellas que distinguen el pago de la compensación (Arts. 1583, 1584, 1671, 1672 del C.C.), pues estas no tienen relación alguna respecto de sus presupuestos normativos, ya que la primera contiene el principio de esencia sobre la forma y la segunda respecto al pago y compensación como mecanismo de extinción de las obligaciones. Dice que el supuesto yerro no ha sido determinante, fue la distinción jurídica entre el pago y la compensación lo que decidió la controversia. Sostiene que no existe el yerro acusado. **8.3.** Respecto de la aplicación indebida de los Arts. 1583.1.6, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil manifiesta que, el análisis del Tribunal de instancia está referido a las relaciones jurídicas entre BMI y las reaseguradoras del exterior y la forma de extinguir las obligaciones mutuas entre las partes, por lo tanto, las normas jurídicas aplicables al caso son las del Código Civil. Que resulta evidente en la fundamentación del recurso de casación, la incompatibilidad entre las normas que el SRI alega fueron indebidamente aplicadas y aquella que considera debió haber sido aplicada en su lugar. La Sala casacional debe tomar en cuenta que la sentencia aplicó varios artículos del Código Civil a efectos de distinguir jurídicamente el pago de la compensación como modos de extinguir las obligaciones, mientras que el Art. 17 del Código Tributario, tiene cabida cuando existe simulación entre el acto jurídico realizado y el trasfondo real de la transacción, situación que como el Tribunal A quo ha establecido, no ha existido y no procede, pues, las partes aceptan que jurídica y realmente se han realizado compensaciones con las reaseguradoras del exterior, en consecuencia la proposición jurídica no procede por este evidente error de hecho y de derecho, toda vez que



regulan situaciones jurídicas completamente distintas. En consecuencia el Tribunal A quo no le ha concedido ningún alcance adicional fuera del contenido de las normas señaladas como indebidamente aplicadas. Sostiene que el recurso interpuesto por el SRI se basa en dos supuestos: (i) contenido injusto de la sentencia; y, (ii) el pernicioso efecto de la misma para los intereses del Estado. Claramente se advierte que el recurso lo que busca es que la Sala de Casación, remedie la consideración de lo injusto, sin sustentar de manera debida y procedente los supuestos vicios de la sentencia. Solicita se deseche el recurso de casación presentado por la Administración Tributaria. **NO-VENO: CONSIDERACIONES DE ESTA SALA DE CASACIÓN AL AMPARO DEL CASO 5TO. DEL ART. 268 DE COGEP.-** El vicio alegado es el de los denominados errores in iudicando o de violación directa de la norma sustantiva. 9.1. Alcance doctrinario del error: Muchos autores y estudiosos del tema, se han pronunciado sobre los vicios alegados, por ejemplo, lo dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra “La casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226), consiste en: “El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.” Sobre el vicio de errónea interpretación denunciado por la casacionista, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” (Tolosa Villabona, Luis Armando. Teoría y Técnica de la Casación. 2008. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Pág. 359). La ex Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil ha dicho expresamente, respecto de esta causal que: “(...) la errónea interpretación de las normas de derecho, consiste en la falta que incurre el juzgador al dar desacertadamente a la norma jurídica aplicada, un alcance

mayor o menor o distinto, que el descrito por el legislador, que utiliza para resolver la controversia judicial (...)” (Gaceta Judicial. Año XCVII. Serie XVI. No. 10. Pág. 2558) Sobre la aplicación indebida, el referido autor colombiano, expresa que: “(...) es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla (...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.” Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse: “(...) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (error de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.” En relación a la falta de aplicación también alegada por la Administración casacionista, Humberto Murcia Ballén, en la obra “Recurso de Casación Civil”. Bogotá-Colombia. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., página 327, sostiene que: “(...) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica ...” Sobre este error el referido autor, Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto (...) ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por



haberse excluido ésta en la sentencia.” (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Pág. 361). 9.2. Normas aplicables al caso.- A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala de Casación, detalla las normas de derecho que el SRI estima infringidas, y que han sido admitidas por el Conjuetz Nacional: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador “Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior. Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior. Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros. También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de

dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.” Código Civil “Art. 1583.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte: (...) 2.- Por la solución o pago efectivo; (...) 6.- Por la compensación; (...)” “Art. 1584.- Pago efectivo es la prestación de lo que se debe.” “Art. 1671.- Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse.” “Art. 1672.- La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aún sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente en sus respectivos valores, desde que una y otra reúnen las calidades siguientes: 1. Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas, de igual género y calidad; 2. Que ambas deudas sean líquidas; y, 3. Que ambas sean actualmente exigibles (...)” Código Tributario “Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.” 9.3. ANÁLISIS DEL CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al recurso de casación propuesto por el Servicio de Rentas Internas, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, considera: 9.3.1. La Administración recurrente señala como fundamento del caso 5 del Art. 268 del COGEP, la errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, pues si bien reconoce que las normas jurídicas aplicadas por el Tribunal de instancia son las que gobiernan el asunto, yerra en su enfoque verdadero, desconociendo



a la compensación como un pago abreviado y por tanto inmerso en los “...pagos de cualquier naturaleza...” previsto en la norma, pues atendiendo a la realidad económica de las transacciones económicas el contribuyente efectuó un “pago abreviado”, lo cual demuestra la configuración del hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, ISD. 9.3.2. En este caso, el Tribunal de instancia fijó como principal punto de controversia: “4.3. OBJETO DE LA LITIS: “(...) dilucidar respecto de la validez y legalidad del acta de determinación No. 17201824900772158 de 25 de julio de 2018, emitida por la Dirección Zonal 9 del SRI por la cual estableció a cargo de BMI DEL ECUADOR COMPAÑÍA DE SEGUROS DE VIDA, diferencias a pagar por el Impuesto a la Salida de Divisas, causado en los períodos fiscales de enero a diciembre del ejercicio económico 2014” 9.3.3. Partiendo de que el caso 5 del Art. 268 del COGEP, no admite revalorización de la prueba practicada en instancia, por tanto, parte de hechos probados en la sentencia y aceptados por las partes, tenemos como tales: (i) Las diferencias constantes en las actas de determinación impugnadas por ISD del ejercicio económico 2014, se da por las compensaciones realizadas por la empresa actora con reaseguradoras extranjeras. (ii) Compensaciones materializadas: de la cuenta por cobrar No. 1302 “Deudores por siniestros de reaseguros cedidos” con las cuentas por pagar No. 2201 “Primas por pagar reaseguros cedidos al exterior” y No. 259007 “Reaseguros no proporcionales” por el valor de US. 2.400.942,40. (iii) Compensaciones por la cuenta No. 520302 “Comisiones recibidas por reaseguros cedidos del exterior” con la cuenta No. 220102 “Primas por pagar reaseguros cedido al exterior” por un valor de US. 205.406,44. 9.3.4. Es necesario para el entendimiento de la impugnación, repasar los considerandos de la sentencia recurrida en los que fundamenta la decisión; en el QUINTO bajo la denominación “MOTIVACIÓN” (numeral 5.3.1. fs. 286 vta.) considera la normativa vigente aplicable al ejercicio examinado: a) el Art. 155 de la LRETE que regula la creación del ISD y lo transcribe; b) el primer inciso del Art. 156 ibídem que determina el hecho generador del ISD y fija sus términos; c) el Art. 160 ibídem que regula la base imponible del ISD. En el numeral 5.3.2. recoge el contenido del Art. 16 del Código Tributario que define al hecho

generador o imponible como el presupuesto que la ley establece para configurarlo, es decir que sólo por disposición legal se puede establecerlo, conforme además al principio de legalidad tributaria establecido en el art. 301 de la Constitución de la República. Concluye que “(...) no cabe que una norma inferior modifique o amplíe el contenido del hecho generador del ISD que necesariamente debe estar determinado por la ley.” En el numeral 5.3.3 el Tribunal de instancia dilucida si la figura de la “compensación” puede considerarse dentro de la expresión “pagos de cualquier naturaleza” utilizada por la norma del art. 156 LRETE; para cuyo efecto toma en cuenta, de manera especial, las reglas 1 y 2 de interpretación de las normas jurídicas contenidas en el art. 18 del Código Civil que las transcribe y observa que: “(...) el hecho generador del ISD se refiere a la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza. Es importante considerar que el ordenamiento jurídico ecuatoriano contempla a la solución o pago efectivo y a la compensación, dentro de las distintas formas de extinguir las obligaciones, mismas que constan en los numerales 1 y 6 del art. 1583 del Código Civil y concluye que: “(...) la compensación no es una forma de pago, ya que ésta tiene un tratamiento jurídico distinto, pues ésta viene a ser un cruce de cuentas deudoras, donde no opera la entrega de valores al acreedor, a diferencia del pago que es considerado dentro el hecho generado (sic) del ISD, el cual incluye el traslado de dinero al exterior a través de distintos medios (...)” Por fin, en el numeral 5.3.6. manifiesta que “(...) las normas de derecho público no admiten interpretaciones extensivas que amplíen su ámbito de aplicación a circunstancias que no han sido reguladas de manera expresa; entender lo contrario significaría violentar el principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 82 de la Constitución de la República (...)” Así las cosas, este órgano de justicia concluye que (...) aplicó el ISD a la compensación de deudas, al considerar erróneamente que se trata de una “forma de pago”, con lo cual se desconoce, sin argumentos válidos, que el pago y la compensación son formas de extinción de obligaciones que tienen un tratamiento jurídico diferenciado.” (subrayado fuera de texto). 9.3.5. A mayor abundamiento,



esta Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones: (i) El autor José Jarrín Barragán, señala en cuanto al principio de seguridad jurídica que: “La seguridad jurídica es la garantía que tienen los ciudadanos de que sus derechos no serán materia de arbitrariedades y abusos, y de que estos sucedan el Estado les resarcirá los daños causados. Y lo más importante, es que la seguridad jurídica garantice al ciudadano de que su situación jurídica no será modificada sino por ley expresa”; (ii) Álvaro Mejía Salazar, en relación al principio de legalidad sostiene que: “...en materia tributaria especializada, el principio de legalidad comporta que los tributos deben ser establecidos, modificados o suprimidos por el órgano legislativo competente según se establezca en la norma informativa general del sistema jurídico esto es la Constitución”; (iii) Resulta claro que sólo mediante ley se establece el hecho generador de un tributo, como ocurre en el caso del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD); en el que debe considerarse además que, la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (Art. 15 Código Tributario); lo expuesto puede ser sintetizado en el aforismo jurídico *nullum tributum sine lege*, que en sí delimita jurídicamente, el hecho de que el contribuyente no deberá satisfacer un tributo que no esté expresamente consagrado en la norma. 9.3.6. Ahora bien, esta Sala de Casación considerando los artículos 15 y 16 del Código Tributario que definen a la obligación tributaria (vínculo jurídico personal) como hecho generador (presupuesto que la ley establece para configurar el tributo), debe reconocer que en el Impuesto a la Salida de Divisas, la hipótesis de incidencia, por cuya concreción va a nacer la obligación tributaria lo delimita el art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, cuyo primer inciso establece que el hecho generador o supuesto fáctico del ISD, se configura cuando concurren las siguientes condiciones: (i) que exista transferencia o traslado de divisas al exterior, (ii) que estas sean en efectivo, a través del giro de cheques, de transferencias, de envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza, (iii) que sean realizados con o sin la intermediación de

instituciones del sistema financiero. Por su parte, el SRI fundamenta la glosa en el Art. 17 del Código Tributario que consagra el principio de realidad económica sobre las formas, que pone de relieve que las formas jurídicas no siempre reflejan la verdadera sustancia de las relaciones que están llamadas a regular, se trata de la noción de la prevalencia de la sustancia sobre la forma. 9.3.7. En este contexto, cabe la pregunta ¿se adecua al hecho generador del ISD la figura jurídica de la “compensación” como forma de “pago abreviado”? En respuesta a la cuestión, debe partirse de que en la compensación no se produce un traslado o transferencia de dinero y por concepto no podría entenderse comprendido dentro del concepto de “pago” como género y menos como especie; efectivamente, el pago efectivo por definición del Art. 1584 del Código Civil no es sino “la prestación de lo que se debe”, y si bien es el primer modo de extinguir las obligaciones, no es el único, pues existen, entre otros (art. 1583 CC), la confusión, la remisión, la novación, pérdida de la cosa que se debe, la compensación y la prescripción, de los cuales el Código Tributario ha señalado como modos de extinguir la obligación tributaria: pago, compensación, confusión, remisión y prescripción (art. 37). Tanto el Código Civil como el Código Tributario coinciden que la compensación se da cuando entre dos personas (una de ellas puede ser el Estado) se presentan las condiciones de acreedor y deudor al mismo tiempo; en tal sentido, no puede considerarse como “errónea la interpretación” que hace el Tribunal de instancia al no aceptar la postura de la Administración Tributaria, de que se considere a la compensación como un “pago abreviado”, pues son dos figuras jurídicas diferentes, según también lo señala la doctrina y la jurisprudencia (17510-2019-00160, 17510-2014-0064 y 17510-2017-00641); en consecuencia, no se configura el vicio alegado de errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, acusado por el SRI. Tan cierto es lo dicho que, el legislador entendiendo la figura de la compensación, en el Art. 36 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, expresamente señaló: “art. 156.- Luego del texto “retiros o pagos de cualquier naturaleza”, añádase el texto: “con excepción de las



compensaciones” (S.R.O. No. 309 de 21 de agosto de 2018), lo que hace inútil cualquier discrepancia sobre la interpretación que ha de darse a la referida norma desde esa fecha.

9.3.8. Esta Sala Especializada de Casación recalca que para el ejercicio económico 2014 en estudio, el único modo de extinguir las obligaciones considerado por la norma del artículo 160 LRETE era el pago y no se incluía de forma alguna la compensación, lo que sí hace el legislador a partir de la reforma introducida con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (R.O.S. 405 de 29 de diciembre de 2014) que dispuso: “En el artículo 160 sustitúyase la frase “de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior.” por la frase “acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior”; es decir, a partir de enero de 2015, se incluyó como base imponible cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones -como es la compensación- sin embargo, tal presupuesto normativo no se encontraba vigente para el año 2014 que fue objeto de la determinación.

9.3.9. En consecuencia de lo dicho, y en consideración que se ha resuelto el fondo del asunto controvertido con la interpretación o exégesis correcta del art. 156 de la LRPETE, hace innecesario entrar a conocer sobre la aplicación indebida de los Arts. 1583, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil, pues su aplicación no resulta determinante en la decisión de la causa, puesto que tal compensación en materia civil se presenta entre dos particulares en sus actos

civiles o comerciales, mientras que la compensación tributaria se produce entre los sujetos de la relación jurídica tributaria: activo y pasivo; por tanto, resulta inoficioso pronunciarse sobre este vicio que, también fue alegado por los procuradores fiscales de la Autoridad Tributaria demandada. En cuanto a la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario, alegado por los recurrentes (prevalencia de la esencia sobre la forma), no cabe su aplicación, pues si bien se está discutiendo la esencia y naturaleza del hecho generador del impuesto de salida de divisas, el Tribunal de instancia considera que la compensación no constituye pago, por tratarse de otro modo de extinguir las obligaciones (incluida la tributaria), por tanto no se trata de la simulación de un pago sino de una compensación y como consecuencia tampoco que se esté manipulando la verdad, porque no se ha probado la existencia de esta otra figura para extinguir una obligación tributaria (numeral 44 de la sentencia 47-15-IN/21 de 10 de marzo de 2021 del Pleno de la Corte Constitucional del Ecuador).

9.3.10. Esta Sala de Casación, ha reconocido que en la extinción de obligaciones por compensación no se configura el hecho generador del ISD, tampoco la existencia de una base imponible, de ahí que, el Tribunal de instancia no ha incurrido en un yerro interpretativo del art. 156 de la LRETE, tampoco la aplicación indebida de los Arts. 1583, 1584, 1671 y 1672 del Código Civil y menos la falta de aplicación del Art. 17 del Código Tributario, vicios alegados por la Administración Tributaria, en consecuencia de lo cual se desecha el recurso propuesto al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP.

DÉCIMO: DECISIÓN

10.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 28 de febrero del 2019.

10.2. Sin costas.

10.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

10.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.



– IMPUESTO UTILIDAD –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00061
Pretensión de la causa	Se alega que en la determinación del impuesto por la utilidad y plusvalía, generado en la transferencia de bienes inmuebles, se debe determinar la base imponible deduciendo del valor de venta de un inmueble, el valor de su adquisición, el cual, en caso de haber sido adquirido a título gratuito (herencia), se debe utilizar el avalúo de la propiedad a la fecha de adquisición del mismo.
Fecha publicación sentencia	7 de julio del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio señalado en el caso 5 del art. 268 del COGEP, esto es, la falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo contenidas en los artículos 4 del Código Tributario y 559 del COOTAD, puesto que se alega que en la determinación del impuesto por la utilidad y plusvalía, generado en la transferencia de bienes inmuebles, se debe determinar la base imponible deduciendo del valor de venta de un inmueble, el valor de su adquisición, el cual, en caso de haber sido adquirido a título gratuito (herencia), se debe utilizar el avalúo de la propiedad a la fecha de adquisición del mismo.

Obiter Dicta / Resumen

Siendo la adquisición del inmueble en cuestión a título gratuito, similar al caso de adquisición por donación, la Sala considera que es perfectamente válido aplicar por analogía, permitido por el artículo 14 del Código Tributario, la disposición del primer inciso del artículo 559 del COOTAD, de modo que, la administración tributaria deberá proceder a liquidar el impuesto, para lo que deberá considerar como valor de adquisición el valor del avalúo del inmueble a la fecha de la delación de la herencia, a lo que se sumarán los valores por contribuciones especiales de mejoras, más el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición, valor al que restará del valor de la compra venta y el valor así obtenido aplicará la tarifa del 10% del impuesto. De existir diferencias a favor de las accionantes, deberá devolverse a las accionantes con los respectivos intereses.

Ratio Decidendi / Argumento Central

De la breve referencia de los elementos esenciales del impuesto en análisis, se tiene que en el presente caso, quienes venden el inmueble lo adquieren a título gratuito, como bien hereditario, por lo que no existe valor de adquisición, situación que no está considerada en la normativa que regula el impuestos, como tampoco lo está la prescripción adquisitiva de dominio, otro caso de adquisición a título gratuito.

Conceptos abordados	Impuesto a la utilidad y plusvalía, avalúo catastral, analogía, valor de adquisición, delación.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17510-2018-00370

Quito,
viernes 7 de julio del 2023,
las 10h29

VISTOS:

El magister Juan Alvarracín Criollo, procurador judicial del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 15 de septiembre de 2021, 9h28, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00061.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. Objeto de la controversia.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en sentencia de 15 de septiembre del 2021, 9h28, en audiencia preliminar y conjuntamente con las partes, determinó el objeto de la controversia en los siguientes términos: “Dilucidar respecto de la legitimidad de la resolución nro. RESOL-DMT-JTD-2019-004937, emitida el 11 de noviembre de 2019 por el

director metropolitano tributario del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, con la cual negó el reclamo administrativo de pago en exceso del impuesto a la utilidad por la transferencia de dominio del predio nro. 530885; y, en consecuencia, de ser el caso y en lo procedente, se disponga la devolución de USD. \$33.556,25 más intereses.”.

1.2. Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el



Distrito Metropolitano de Quito en el fallo referido resolvió aceptar la demanda presentada por las actoras señoras Gabriela, Erika y Evelyn Baer Crespo y declaró la ilegitimidad de la Resolución No. RESOL-DMT-JTD-2019-004937, emitida el 11 de noviembre de 2019 por la autoridad tributaria municipal, y al no haber verificado la ocurrencia del impuesto por utilidades y plusvalía, dispuso el reintegro a las actoras de lo solicitado, esto es USD. \$ 33.556,25 más intereses.

1.3. Recurso de aclaración y ampliación.- Mediante escrito de 20 de septiembre de 2021 presentado por el doctor Juan Alvarracín Criollo, procurador judicial del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, solicita al Tribunal de instancia que se aclare y amplíe la sentencia notificada en el sentido de que se aclare: “(...) el porque debía el sujeto activo del tributo a) Probar la verificación del hecho generador, si las mismas actoras, tanto en sede administrativa como judicial, han reconocido expresamente que han transferido el dominio de un bien adquirido a título gratuito, con la consiguiente ganancia para ellas, es decir, han reconocido que ha ocurrido el hecho generador; y, b) Probar la calidad de sujetos pasivos de las actoras, si ellas al haber reconocido que por su actuar ha ocurrido el hecho generador, es lógico que adquieren la calidad de sujetos pasivos.” Así mismo solicita que se aclare “(...) por qué considera como hecho generador del tributo por utilidad a la adquisición de las señoras actoras, si éste acto no es el que da origen al impuesto sino la venta hecha por ellas.”; y, solicita se amplíe la sentencia señalando si las actoras presentaron pruebas de la deducción por mejoras.

1.4. Resolución del recurso de aclaración y ampliación.- El Tribunal de instancia mediante auto de 27 de septiembre del 2021, las 12h51, respecto del recurso de aclaración y ampliación presentado por la parte demandada, dispuso, en base a lo solicitado que: en lo que atañe a

la aclaración, no se puede establecer cuál es la oscuridad en el texto del fallo recurrido, siendo que, al contrario, denota su completo entendimiento, por lo que el recurso interpuesto tan solo expresa la inconformidad del recurrente. Sobre la ampliación solicitada, manifestó que la sentencia no ha dejado de resolver punto controvertido alguno, ni ha omitido en decidir sobre frutos, intereses o costas, como requiere el Art. 253 del COGEP, por lo que, no existe nada que ampliar. Así pues, las partes deben estar a lo dispuesto en el fallo recurrido y en la Ley.

1.5. Recurso de casación.- Mediante escrito presentado el 15 de noviembre de 2021, 18h15, el procurador judicial de la autoridad demandada, interpone recurso de casación (fs. 273 a 279), con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos “COGEP”, por contener la sentencia decisiones contradictorias o incompatibles y falta de motivación de la sentencia, infringiendo las disposiciones del artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República y del artículo 89 del COGEP; y, por el caso quinto por el vicio de falta de aplicación de las normas contenidas en el artículo 4 del Código Tributario y del artículo 559 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización “COOTAD”.

1.6. Calificación del recurso.- El Tribunal de instancia en auto de 16 de noviembre del 2021, 10h58, calificó el recurso de conformidad con el artículo 269 del COGEP, y dispuso que se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **1.7. Admisión.-** Mediante auto de 3 de octubre de 2022, 14h51, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, se admitió a trámite el recurso de casación exclusivamente por el caso cinco del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación de las normas contenidas en los artículos 4 del Código Tributario y 559 del COOTAD.

2. COMPETENCIA

2.1. Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre de 2022, a las 13h10, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, José Suing Nagua, Juez Nacional;

y, Gustavo Durango Vela Nacional Juez Nacional (e), ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de



ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte

Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

2.2. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y

no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

4.1. Argumentos de la parte recurrente por el vicio señalado.- La administración tributaria seccional casacionista manifiesta que la falta de aplicación del artículo 4 del Código Tributario en la sentencia del Tribunal A quo se produce cuando se pasa por alto el hecho de que dicha norma dispone claramente que las deducciones tributarias sólo pueden ser establecidas por ley no siendo procedente realizar interpretaciones forzadas o extensivas a favor del contribuyente.

4.2. Que, en el año 2019 las actoras vendieron un predio en USD \$ 430.000,00 que heredaron de sus padres, por tanto al no haber incurrido en gasto alguno (costo de adquisición) para ser titulares del derecho de dominio, al momento de venderlo no tenían derecho a que su impuesto a las utilidades disminuya en razón de un costo de adquisición ficticio (avalúo del predio a la fecha de la herencia por USD 335.562,62) y así lo declararon (en 0); no obstante, posteriormente pretendieron se les reconozca ese valor en una posterior solicitud de pago en exceso, la que fue negada por el Gobierno Municipal fundamentada en los artículos 4 del Código Tributario y 559 del COOTAD.

4.3. Que, de acuerdo a esta normativa, dice la casacionista, las deducciones deben estar establecidas en la ley y de acuerdo a la norma del COOTAD solo para donaciones, que no es el caso de las actoras, el avalúo de la propiedad es deducible del Impuesto a la Utilidad en la transferencia de bienes urbanos, como costo de adquisición. Que, no es posible establecer con exactitud cuál o cuáles son las normas que fueron aplicadas en lugar de los referidos artículos 4 COT y 559 COOTAD (que dan solución al problema jurídico) no obstante, de los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 se puede colegir que el Tribunal de instancia aparentemente opta por aplicar los artículos 13 y 16 del Código Tributario (numeral 6.2.1), referentes al hecho generador del tributo, para establecer la errada premisa de que no se configuró el hecho generador del tributo objeto de la controversia y aceptar la demanda presentada.

4.4. Que, en lugar de las referidas normas, el Tribunal de instancia en su afán de favorecer a la parte actora (y en contradicción con lo afirmado en el 6.2.1), opta en el numeral 6.2.1.1 por afirmar que "(...) el bien adquirido por sucesión por causa de muerte, naturalmente sí reporta



un valor de adquisición otorgado por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, a través de su avalúo catastral en las respectivas fechas, y que corresponde a USD. \$ 349.360,97”, no obstante, no sustenta tal afirmación en ninguna norma legal que deje sin piso o vuelva inaplicables a los artículos 4 del COT y 559 del COOTAD, limitándose a atar su argumento a doctrina sobre la prueba.

4.5. Que, en lugar de las referidas normas cita y aplica (numeral 6.3 de la sentencia) el artículo 122 del COT, que regula el pago indebido, afirmando que “(...) el criterio que este Tribunal observa y comparte, pues, indefectiblemente, para establecerse la existencia de un posible pago indebido, debe verificarse el pago y su calidad, en el marco del artículo transcrito. Es así como, conforme lo manifestado en los considerandos que anteceden, en el proceso no se ha demostrado que las actoras tengan la calidad de sujetos pasivos del impuesto por utilidades o plusvalía, en tanto no se ha verificado ni utilidad conforme lo ampliamente expuesto- ni plusvalía en la venta del inmueble adquirido por herencia de sus padres (...)” lo cual no tiene ningún sentido, más aún cuando el objeto de la controversia versó sobre pago en exceso, no pago indebido.”

4.6. Sostiene que la falta de aplicación de los artículos 4 del COT y 559 COOTAD fue absolutamente determinante y trascendente en la decisión del Tribunal A quo, pues, de haberlos aplicado el resultado hubiese sido el de desear la demanda propuesta, precisamente porque el beneficio de deducción por costo de adquisición para el cálculo del impuesto a la utilidad en la venta de inmuebles, está expresa y exclusivamente limitado en el artículo 559 COOTAD para las adquisiciones por donación, el cual no es el caso de las actoras. Solicita casar la sentencia.

4.7. Contestación del recurso por la parte actora.- Señala que la entidad casacionista no considera que la sentencia expedida por el Tribunal A quo sí consideró en su motivación el artículo 4 del Código Tributario, pues, el punto 6.2 del “Principio de Legalidad”, hace referencia a la mencionada disposición. Dice que esta norma sirvió de respaldo al Tribunal para señalar que el principio de legalidad, previsto en la Constitución y en el Código Tributario, es la limitación formal del poder tributario, el

que debe enmarcarse dentro de la capacidad contributiva del contribuyente y la prohibición constitucional de toda confiscación (incluida a través de tributos) como la limitación material. Manifiesta que la normativa tributaria que regula el impuesto a la utilidad o plusvalía se encuentra señalada en el COOTAD en la cual se detallan los elementos de la obligación tributaria que incluyen el objeto imponible, sujetos activo y pasivo, cuantía del tributo o forma de establecerla, exenciones y deducciones, con lo cual se verifica la aplicación del artículo 4 del Código Tributario, estableciéndose las deducciones de este impuesto en los artículos 557 y 559 del COOTAD, y en esta última disposición se señala que los contribuyentes pueden deducirse del precio en la venta de inmuebles, además de las mejoras, el costo de adquisición de los mismos, valor que no quiere ser reconocido por el GAD del Distrito Metropolitano de Quito, por una interpretación restrictiva a dicho artículo.

4.8. Respecto a la falta de aplicación del artículo 559 del COOTAD dice que el recurrente se contradice al señalar que el Tribunal de instancia no está aplicando esta norma para determinar el impuesto a la utilidad o plusvalía, pues en el mismo recurso se reconoce que en la sentencia se está aplicando esa norma pero sobre hechos que considera no aplicables, ya que se está considerando como costo de adquisición del inmueble que se vende, el avalúo de la propiedad al momento en el que lo adquirieron por herencia y que esto sólo debe aplicarse en la determinación del impuesto, cuando se transfieren inmuebles que hubieren sido adquiridos por donación. Manifiesta que no es correcto el señalar que el Tribunal no está aplicando el artículo 559 del COOTAD, pues, sí lo está haciendo, ya que sí está considerando en la determinación del impuesto generado por la transferencia del inmueble realizado en el mes de febrero del 2019, un costo de adquisición que se puede deducir del valor de venta del inmueble, lo cual se prevé de forma expresa en el referido artículo del COOTAD. **4.9.** Que, el recurrente insiste en considerar que en transferencias de dominio de inmuebles adquiridos a título gratuito, diferente a una donación, no pueden considerar para determinar la utilidad o plusvalía gravado con este impuesto, como deducción del precio de venta, un costo o valor de adquisición, queriendo aplicar el impuesto



sobre la venta bruta de inmuebles y no sobre su utilidad (es decir, un impuesto al ingreso y no a la ganancia), a pretexto de interpretar el artículo 559 del COOTAD de forma restrictiva, pues, en el mismo se hace referencia a que el costo de adquisición, en el caso de donaciones, será el avalúo de la propiedad en la época de adquisición.

4.10. Que, desconocer a las actoras el derecho que tienen de determinar el impuesto, deduciéndose del valor de venta, el costo de adquisición del inmueble, que en este caso corresponde al avalúo de la propiedad en la época de adquisición ya que se adquirió por herencia, representa una violación a los principios tributarios constitucionales y legales de igualdad, equidad y generalidad. Manifiesta que el GAD Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, pretende aplicar una disposición sobre la determinación de la base imponible del impuesto a la utilidad en la transferencia de bienes inmuebles, sin considerar el principio constitucional de igualdad previsto en el artículo 11.2 y los principios tributarios de generalidad y equidad, que pretenden que las normas tributarias sean generales para todos los contribuyentes que se encuentren en igualdad de condiciones.

4.11. Que, al pretender la Administración Municipal que el impuesto a la utilidad en la transferencia del inmueble de las actoras, se determine sin considerar la deducción del precio de venta, el costo de adquisición, que en el presente caso, es el valor catastral al momento de la adquisición del inmueble sobre el cual se

pagó el impuesto a la renta sobre el ingreso por la herencia, genera un cobro confiscatorio de dicho impuesto, lo cual se encuentra prohibido en el artículo 323 de la Constitución de la República, que se relaciona estrechamente con el de la “capacidad contributiva”, pues tal impuesto se está determinando únicamente sobre el precio de venta “bruto”, como si todo el precio fuere una ganancia.

4.12. Que, esta 'tesis' no reconoce que al haber “adquirido” el bien, se pagó un impuesto a la herencia sobre un “avalúo” que es el valor al que el bien “entró” al patrimonio del heredero, que posteriormente vendió el bien. De otro lado, tampoco el Municipio de Quito considera el artículo 13 del Código Tributario que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, y que cuando una misma ley contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación que, en este caso, son los de igualdad, generalidad y equidad, previstos en el artículo 5 del Código Tributario y en el 300 de la Constitución.

4.13. Que, solo el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito está realizando esta interpretación restrictiva y errada sobre la forma de determinar el Impuesto a la utilidad o plusvalía. Solicita se deseche el recurso de casación interpuesto y se ratifique la sentencia emitida por el Tribunal A quo y se disponga la devolución de los valores pagados en exceso más los correspondientes intereses.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. Delimitación del problema jurídico.- El problema jurídico a resolver se circunscribe a determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio señalado en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, esto es, la falta de aplicación de las normas de derecho sustantivo contenidas en los artículos 4 del Código Tributario y 559 del COOTAD, puesto que se alega que en la determinación del

impuesto por la utilidad y plusvalía, generado en la transferencia de bienes inmuebles, se debe determinar la base imponible que es la utilidad o plusvalía, deduciendo del valor de venta de un inmueble, el valor de su adquisición, el cual, en caso de haber sido adquirido a título gratuito (herencia), se debe utilizar el avalúo de la propiedad a la fecha de adquisición del mismo.



6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza de la Sala, considera:

6.2. La falta de aplicación “ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”.

6.3. Las normas señaladas de falta de aplicación son: a) Artículo 4 del Código Tributario.- “Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”. b) Artículo 559 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.- “Deducciones adicionales.- Además de las deducciones que hayan de efectuarse por mejoras y costo de adquisición, en el caso de donaciones será el avalúo de la propiedad en la época de adquisición, y otros elementos deducibles conforme a lo que se establezca en el respectivo reglamento, se deducirá: a) El cinco por ciento (5%) de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del momento de la adquisición hasta la venta, sin que en ningún caso, el impuesto al que se refiere esta sección pueda cobrarse una vez transcurridos veinte años a partir de la adquisición; y, b) La desvalorización de la moneda, según informe al respecto del Banco Central.”.

6.4. El recurrente cuestiona la sentencia porque a su decir el Tribunal no toma en cuenta la disposición que señala que las deducciones deben estar previstas en la ley (artículo 4 del Código Tributario) y que de haber aplicado el artículo 559 del COOTAD, habría ratificado la decisión de la administración de no reconocer el derecho a devolución de lo excesivamente pagado.

6.5. El Tribunal de instancia en su decisión considera que habiéndose comprobado que

las actoras adquirieron el inmueble a través de la transmisión por causa de muerte, siendo transmisión a título gratuito, concluye que no se ha verificado el hecho generador del tributo por utilidad. Establece además que no se ha demostrado que las actoras tengan la calidad de sujetos pasivos del impuesto por utilidades o plusvalía, en tanto no se ha verificado ni utilidad ni plusvalor en la venta del inmueble adquirido por herencia de sus padres, evidenciándose así el desmedido cobro del tributo. Concluye que el pago resulta fuera de la medida legal, por lo que resuelve que la resolución impugnada que niega el pago en exceso es ilegal.

6.6. Revisado lo resuelto por el Tribunal y confrontado con los cuestionamientos formulados por el recurrente se encuentra que el Tribunal no hace expresa referencia al artículo 4 del Código Tributario; establece que no se produce el hecho generador y que las actoras no están sujetas al pago del impuesto a la utilidad, porque adquirieron el bien a título gratuito, mediante herencia por causa de muerte. Tampoco se advierte que realice una referencia expresa al contenido del artículo 559 del COOTAD, aunque de manera implícita podría decirse que toma como referencia su contenido, sin justificar por qué las actoras deben tomar como deducible el valor del avalúo lo que equivale a falta de aplicación.

6.7. Una primera referencia necesaria en torno al impuesto, como está previsto en la ley es que incluye dos conceptos, la utilidad y la plusvalía que bien podría entenderse que se aplica, cuando ocurra lo uno o lo otro, pues no se trata de dos impuestos sino de uno solo.

6.8. El hecho generador del impuesto es la utilidad y la plusvalía que obtenga quien como propietario (dueños dice el artículo 558 del COOTAD) de un predio urbano lo transfiera, a título oneroso, pues será la única manera de obtenerlas.

6.9. Para verificar existencia la utilidad y plusvalía, se debe considerar el valor de adquisición y el valor de transferencia, considerando los deducibles como las contribuciones especiales de mejoras (artículo 557 del COOTAD), el cinco por ciento de las utilidades líquidas por cada año transcurrido a partir del momento de la adquisición hasta la venta, sin que se pueda



cobrar si han transcurrido veinte años a partir de la adquisición (artículo 559 del COOTAD).

6.10. De la breve referencia de los elementos esenciales del impuesto en análisis, se tiene que en el presente caso, quienes venden el inmueble lo adquieren a título gratuito, como bien hereditario, por lo que no existe valor de adquisición, situación que no está considerada en la normativa que regula el impuesto, como tampoco lo está la prescripción adquisitiva de dominio, otro caso de adquisición a título gratuito.

6.11. Lo que si contempla el mismo artículo 559 del COOTAD es que cuando la adquisición ha sido a título de donación, el valor del avalúo será el de la época de la adquisición, de modo que quien habiendo adquirido un bien por donación lo transfiere a título oneroso, es válido aplicar la regla del valor del avalúo para establecer la utilidad y plusvalía.

6.12. Siendo la adquisición del inmueble en cuestión a título gratuito, similar al caso de adquisición por donación, la Sala considera que es perfectamente válido aplicar por

analogía, permitido por el artículo 14 del Código Tributario, la disposición del primer inciso del artículo 559 del COOTAD, de modo que, la administración tributaria deberá proceder a liquidar el impuesto, para lo que deberá considerar como valor de adquisición el valor del avalúo del inmueble a la fecha de la delación de la herencia, a lo que se sumarán los valores por contribuciones especiales de mejoras, más el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición, valor al que restará del valor de la compra venta y el valor así obtenido aplicará la tarifa del 10% del impuesto. De existir diferencias a favor de las accionantes, deberá devolverse a las accionantes con los respectivos intereses.

6.13. No está por demás llamar la atención a los juzgadores de instancia por la poca prolijidad en el análisis que realiza al confundir conceptos básicos como el pago indebido que supone la inexistencia de la obligación con el pago en exceso, cuya premisa por el contrario, es la existencia de la obligación pero que se satisface en demasía.

7. DECISIÓN

7.1. Este Tribunal de la Sala especializada de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Casar la sentencia en los términos expuestos en el considerando sexto de este fallo.

7.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación de las normas acusadas, que tiene como argumento que la deducción dispuesta en la ley aplica únicamente en los casos de donación, resuelve que quienes venden un inmueble adquirido a título gratuito (herencia, prescripción) casos similares a la donación, puede aplicar por analogía (art. 14 del Código Tributario), la disposición del primer inciso del art. 559 del COOTAD, de modo que, la administración tributaria deberá proceder a liquidar el impuesto, considerando como valor de adquisición el avalúo del inmueble a la fecha de la delación de la herencia.



– FACULTAD REGLAMENTARIA SRI –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2019-00026
Pretensión de la causa	Determinar si la parte actora justifica la causal planteada en el recurso de revisión y como consecuencia de ello tiene derecho a la devolución por pago indebido de los valores por concepto de IVA.
Fecha publicación sentencia	Viernes 25 de agosto del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Falta de aplicación del art. 425 de la Constitución de la República y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial, “al hacer prevalecer el Tribunal en el fallo la Resolución del SRI sobre los arts. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 73 del Reglamento que no limitan a una sola ocasión la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas.”

Obiter Dicta / Resumen

El Director General del Servicio de Rentas Internas tiene facultades para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, conforme lo establece el art. 7 del Código Tributario, lo que conlleva a remitirnos a la resolución dictada por la Administración Tributaria, por lo que, no se puede desconocer mediante esta acción, la resolución dictada por el Director General, sino por el contrario, si la parte actora quería invocar la ilegalidad de dicha resolución debió tomar otras medidas legales para el caso.

Ratio Decidendi / Argumento Central

En cuanto al argumento casacional de que la resolución contraviene la aplicación de los arts. 425 de la CRE y 5 del COFJ, esta Sala de Casación considera que tampoco prospera el vicio denunciado, puesto que, incluso con su aplicación, sin que exista cuestionamiento a las normas citadas (arts. 101 LRTI y 73 RLRTI), no incide en la decisión de instancia en la forma que pretende la recurrente (esta Sala observa que las normas aplicadas regulan la presentación de declaraciones sustitutivas y por tanto presumiblemente eran las llamadas a resolver el controvertido, es decir estaríamos ante un error de interpretación de normas sustantivas, no ante su falta de aplicación). En consecuencia, de la fundamentación del recurso se intuye que el recurrente debió proponer otro yerro para cuestionar el fallo o, en este mismo yerro, presentar otros vicios para completar la proposición jurídica.

Conceptos abordados

Declaraciones sustitutivas, resolución administrativa.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
09501-2019-0026

Quito,
viernes 25 de agosto del 2023,
las 12h36

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2019-00026.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. La ingeniera Johanna Pamela Logacho Noriega, gerente general subrogante de la Empresa Pública Vial del Gobierno Provincial Autónomo de El Oro EMVIAL-, presentó acción de impugnación en contra de la resolución No. 917012018RREV000187 del 5 de noviembre de 2018 emitida en el recurso de revisión dictada por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que confirma el contenido de la Resolución No.107012016RDEV013822 que atiende

la solicitud de reclamo de pago indebido por concepto de impuesto al valor agregado (IVA) de los meses de febrero, abril, agosto y septiembre del 2014, pues según su criterio, presentadas las declaraciones sustitutivas en el año 2015 que corrigen los errores cometidos en las declaraciones originales de dichos meses, la empresa pública procedió a formular un reclamo de pago indebido conforme el art. 122 del Código Tributario, el cual ante su negativa,



fue objeto de revisión con base en la causal primera del art. 143 del Código Tributario, para que se reconozca su derecho y restituyan los valores indebidamente pagados.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en: “Determinar si la parte actora justifica la causal planteada en el recurso de revisión y como consecuencia de ello tiene derecho a la devolución por pago indebido de los valores por concepto de IVA del ejercicio fiscal del año 2014.”

1.3. El 5 de agosto del 2019, las 11h59, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, emite sentencia en la que se resolvió declarar sin lugar la demanda presentada por la representante legal de la Empresa Pública

Vial del Gobierno Provincial Autónomo de El Oro EMVIAL y ratifica la resolución impugnada.

1.4. La representante legal de la empresa pública mencionada, actora en el juicio de instancia, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada, dentro del juicio No. 09501-2019-00026.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 31 de mayo del 2022, las 13h50, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, admite a trámite el recurso de casación, por el caso 5 del art. 268 del COGEP por el cargo de falta de aplicación del art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial, “al hacer prevalecer el Tribunal en el fallo la Resolución General del SRI No. NAC-DGERCGC13-00765 sobre los artículos 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 73 del Reglamento, que no limitan a una sola ocasión la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas”.

2. COMPETENCIA

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 26 de agosto 2022, a las 11h45, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones

de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.



3. VALIDEZ PROCESAL

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que

declarar, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, llevada a cabo el día jueves 24 de agosto de 2023 a las 14h45.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

4.1. La empresa pública Vial del Gobierno Provincial Autónomo de El Oro EMVIAL, en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo sostiene que, en la sentencia se ha incurrido en el vicio derecho contenido en el caso 5 del art. 268 COGEP por el cargo de falta de aplicación del art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial con el siguiente argumento: El Tribunal de instancia en su sentencia relaciona claramente los arts. 7 del Código Tributario, 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y 73 del Reglamento para la aplicación de la LRTI, dado su carácter de especialidad y jerarquía dentro de nuestro ordenamiento jurídico-constitucional, para contextualizar la actuación de la administración tributaria frente al reclamo de pago indebido formulado por el hoy recurrente, de cuya negativa amparado en el art.143 del Código Tributario insinuó recurso de revisión con el fin de que se deje sin efecto dicha resolución y se ordene la devolución del crédito tributario de US\$ 1.155.493,58 a su favor, recurso del cual se emitió la resolución Nro. 917012018RREV000187, confirmando su antecedente con sustento en la Resolución de carácter general Nro. NAC-DGERCGC13-00765, que a su criterio restringe ilegalmente el derecho del sujeto pasivo frente a la posibilidad de enmendar errores en las declaraciones de impuestos, contrariando lo dispuesto por la LRTI y su reglamento. Al respecto de ello, el casacionista transcribiendo el contenido de los numerales 7.12 y 7.13 de la sentencia, afirma que los juzgadores no concluyen de forma alguna

si la autoridad administrativa, aplicó correctamente el art. 101 de la LRTI y el art. 73 de su Reglamento de Aplicación, disposiciones cuyo contenido no concuerdan con el texto de la referida Resolución del SRI 00765, y que fue aplicada por el Tribunal, dejando de aplicar las precitadas normas jerárquicamente superiores; incurriendo así en la falta de aplicación del art. 425 incisos I y II de la Constitución de la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial.

4.2. Contestación al recurso.- Los procuradores judiciales de la Dirección Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas tanto de manera escrita como en la audiencia de casación sobre los vicios denunciados manifestaron: “no existe un fundamento pertinente de parte de la recurrente para articular el recurso de casación interpuesto, pues tanto en su demanda inicial, como en su incipiente recurso se revela una única intención y esta es la de justificar la indiscriminada carga de declaraciones sustitutivas, contraviniendo la normativa legal, reglamentaria y las resoluciones que en materia tributaria rigen para las autodeterminaciones de los sujetos pasivos, y dentro de estas, los límites normativos que lógicamente deben existir para evitar abusos ya sea para acogerse a beneficios que no les corresponden o ya sea para justificar conductas impropias que en materia tributaria se busca evitar a través de una normativa jurídica previa, clara, pública que respeta el orden jerárquico de las normas, establecido en el art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador.” Piden se rechace el recurso propuesto por infundado.

5. PROBLEMA JURÍDICO

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del art. 425 de la Constitución de

la República del Ecuador y 5 del Código Orgánico de la Función Judicial, al no observarse el contenido de los arts. 101 de la LRTI y 73 del RLRTI.



6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.” El caso 5, contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Precedentes doctrinarios.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de falta de aplicación de normas de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: *Teoría y Técnica de la Casación*, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. págs. 359 sostiene que: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”.

6.3. Normas infringidas.- El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas: Constitución de la República del Ecuador “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las or-

denanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.” Código Orgánico de la Función Judicial “Art. 5.- Principio de aplicabilidad directa e inmediata de la norma constitucional.- Las juezas y jueces, las autoridades administrativas y las servidoras y servidores de la Función Judicial, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos cuando estas últimas sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, o para negar el reconocimiento de tales derechos.”

6.4. CASO SUB JUDICE.- Teniendo en cuenta que el caso 5 invocado, analiza la existencia o no de errores in iudicando, para la solución del asunto puesto a su conocimiento, es necesario considerar el objeto de la traba de la Litis, que fue transcrito textualmente en el ítem 1.2 de este fallo, que se concretó a dilucidar si la entidad municipal tiene derecho a la devolución de valores por concepto de IVA del ejercicio fiscal del año 2014.

6.4.1. Se dijo que este caso parte de los hechos probados en autos y ratificados en la sentencia cuestionada, los jueces establecen como tales: i) Que la empresa pública presentó varias declaraciones por concepto de IVA correspondiente al año 2014, especialmente de los meses de: enero (3), febrero (2), marzo (3), abril (3), mayo (2), junio (2), julio (3), agosto (2) y, septiembre (2); ii) Que con fecha 8



de abril del 2016 formuló reclamo de pago indebido por concepto de IVA de los meses de febrero, abril, agosto y septiembre de 2014, el cual fue negado por el SRI, en resolución de 1 de septiembre de 2016; iii) Que ante tal negativa, EMVIAL de El Oro propuso recurso de revisión y lo insinúa por la causal 1ra del art. 243 del Código Tributario, esto es, por haber sido expedido con evidente error de hecho y de derecho, mismo que es negado por el SRI en Resolución No. 917012018RREV000187 del 5 de noviembre de 2018 de la Directora General del Servicio de Rentas Internas que ratifica el contenido de la resolución objeto del recurso extraordinario.

6.4.2. En el presente caso y, tomando en consideración que lo que se impugna es una resolución dictada dentro de un recurso de revisión, esta Corte Nacional de Justicia ha establecido de manera reiterada que el actor está obligado previamente a demostrar la procedencia de la causal que alegó para insinuar el recurso de revisión, antes de proceder a analizar el fondo de la controversia. (Expediente No. 163-2010, Registro Oficial Edición Especial No. 30, del 29 de Julio del 2013). En virtud de ello, los juzgadores en el numeral 7.9. de la sentencia, luego de señalar el objeto de la Litis, refieren a las facultades de la administración tributaria, destacando como atribución del Director General del SRI para la aplicación de las leyes tributarias, la emisión de circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, entre ellas las que se refieren a la presentación de declaraciones sustitutivas, perfectamente aplicables al caso que nos ocupa y razón de haber desechado el recurso de revisión con fundamento en el caso 1 del art. 243 del Código Tributario.

6.4.3. Es en virtud de los hechos señalados como demostrados que, el Tribunal de instancia considera: “7.11) (...) el Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que invocan las partes procesales en el libelo de los actos de proposición, que establece: “Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente.”; aspectos que el tribunal considera relevante considerar el Art. 73 del Reglamento

para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ámbito de las declaraciones sustitutivas, establece: “Cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el contribuyente podrá presentar la declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, y podrá presentar el reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Código Tributario ante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas que corresponda. El contribuyente, en el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o la pérdida o el crédito tributario sean mayores o menores a las declaradas, y siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la Administración Tributaria, podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración en las mismas condiciones señaladas en el primer párrafo de este artículo.”; 7.12) En base a estos parámetros normativos, el Tribunal considera que el Director General del Servicio de Rentas Internas, tiene facultades para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, conforme lo establece el artículo 7 del código Tributario, lo que conlleva necesariamente a remitirnos al Registro Oficial No. 135, de fecha lunes 2 de diciembre de 2013, en el que el DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, dicta la Resolución NO. NAC-DGERC-GC13-00765, en el que resuelve: “Art. 1.- De conformidad con el quinto inciso del Art. 101 de la codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación, los errores en una declaración de impuestos, cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente o modifique la pérdida o el crédito tributario en más o en menos, podrán enmendarse dentro del año siguiente a la presentación de la declaración original, a través de la presentación de una sola declaración sustitutiva. En consecuencia, las declaraciones sustitutivas adicionales que se presenten dentro de dicho año, o aquellas presentadas fuera del mismo, no tendrán validez para efectos tributarios”;

6.4.4. Este razonamiento es el que lleva a



concluir a los jueces en el punto 7.13) “(...) que no se puede desconocer mediante esta acción, la resolución dictada por el Director General, sino por el contrario, si la parte actora quería invocar la ilegalidad de dicha resolución NAC-DGERCG13-00765 debió tomar otras medidas legales para el caso.”.

6.4.5. El Tribunal de instancia, en su ratio decidendi, aplica los arts. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 73 de su Reglamento de Aplicación, sin embargo el recurrente no cuestiona estas normas; si bien es cierto, también aplica la Resolución NAC-DGERCG13-00765 de la cual argumenta en contra de su aplicación pese a que señala expresamente no estar de acuerdo en que se haya aplicado.

6.4.6. En cuanto al argumento casacional de que la resolución contraviene expresamente la aplicación de las normas constantes en los arts. 425 de la Constitución de la República y 5 Código Orgánico de la Función Judicial, esta Sala de Casación considera que tam-

co prospera el vicio denunciado, puesto que, incluso con su aplicación, sin que exista cuestionamiento a las normas legales previamente citadas (101 LRTI y 73 RLRTI), no incide en la decisión de instancia en la forma que pretende el recurrente (esta Sala observa que, las normas aplicadas regulan la presentación de declaraciones sustitutivas y por tanto presumiblemente eran las llamadas a resolver el controvertido, es decir estaríamos ante un error de interpretación de normas sustantivas, no ante su falta de aplicación). En consecuencia, de la fundamentación del recurso se intuye que el recurrente debió proponer otro yerro para cuestionar el fallo, o, con este mismo yerro presentar otros vicios para completar la proposición jurídica.

6.5. Con las consideraciones expuestas, en la sentencia impugnada no se ha ocasionado la inobservancia de los arts. 425 de la Constitución de la República del Ecuador y el 5 del Código Orgánico de la Función Judicial.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR la sentencia de 5 de agosto de 2019, a las 11h59, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas.

7.2. Sin costas.

7.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.838-UATH-2021-OQ de 29 de julio de 2022.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

No prospera el vicio de falta de aplicación del art. 425 CRE y 5 COFJ, pues los jueces de instancia parta verificar la causal de recurso de revisión insinuado por la empresa pública, evidente “error de hecho y de derecho”; revisan las normas que regulan las correcciones a las declaraciones de impuestos mediante la presentación de sustitutivas, las cuales son pertinente en la solución de los hechos, sin que por este medio de impugnación, pueda verificarse una resolución de carácter general.



– FACULTAD RECAUDADORA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2020-00324
Pretensión de la causa	Se deje sin efecto el acto impugnado y se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso.
Fecha publicación sentencia	18 de septiembre del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en los vicios señalados en los numerales 2 y 5 del art. 268 del COGEP, esto es, la falta de motivación del fallo; y, la falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario, respectivamente.

Obiter Dicta / Resumen

El Tribunal Casacional efectúa un análisis de la estructura lógica-jurídica de la sentencia recurrida y de la naturaleza jurídica de las normas que se han alegado como infringidas por el recurrente para analizar el caso cinco del art. 268 del COGEP.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Hay que señalar que el caso 5 del art. 268 del COGEP analiza los yerros en la interpretación, aplicación o falta de aplicación de normas de carácter sustantivo y precedentes jurisprudenciales obligatorios; y si bien el art. 94.1 del Código Tributario puede considerarse una norma de ese carácter, la causal 5 parte de los hechos probados y en ellos se encuentra que el Tribunal da por cierto que lo aplicado por el SRI en las resoluciones emitidas por corrección de pago previo, es, conforme lo ha mantenido reiteradamente esta Sala de Casación, en varios fallos concordantes, que esas correcciones corresponden a la facultad recaudadora de la administración tributaria; por tanto inaplicable para el caso el art. 94.1 del Código Tributario que se refiere exclusivamente a la caducidad de la facultad determinadora (art. 86 del mismo Código).

Conceptos abordados	Corrección de pago previo, facultad recaudadora, caducidad de la facultad determinadora.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
09501-2020-00324

Quito,
viernes 25 de agosto del 2023,
las 12h36

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2020-00324.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

El señor Carlos Eduardo Reinoso Pin, representante legal de la “Cooperativa de consumo y venta de materiales de construcción de la Cámara de la Construcción de Guayaquil”, presentó acción de impugnación en contra de las resoluciones números: 1) 109012020RREC265467 de 30 de julio del 2020, que confirmó la Corrección de Pago Previo No.09201933202736333 por registro incorrecto en las declaraciones sustitutivas

de retenciones en la fuente de impuesto a la renta de abril a diciembre del ejercicio fiscal 2014; 2) 109012020RREC266516 del 31 de julio del 2020, que confirmó la Corrección de Pago Previo No. 09201933202736328 por diferencias por concepto de pago en las declaraciones de impuesto al valor agregado de abril, mayo, junio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2014; 3) 109012020RREC265495 del 30 de julio del 2020, que confirma la



resolución de Corrección de Pago Previo No. 09201933202687986 por diferencias establecidas por concepto de pago previo de los meses de enero a diciembre del ejercicio fiscal 2015; 4) 109012020RREC263446 del 29 de julio del 2020 que confirma la resolución de Corrección de Pago Previo No. 09201933202736330 por diferencias establecidas por impuesto al valor agregado de los meses de enero a abril y de junio a diciembre del 2015; y, 5) 109012020RREC265954 del 31 de julio del 2020 que confirma la resolución de Corrección de Pago Previo No. 09201933202687990 por diferencias en las declaraciones de retenciones en la fuente de impuesto a la renta de los meses de enero a junio y de agosto a diciembre del ejercicio 2016, ésta última, la impugna de manera parcial pues la caducidad no ha operado sobre los meses de octubre, noviembre y diciembre del 2016. Pide que se declare la caducidad de la facultad determinadora del SRI sobre todas las resoluciones mencionadas pues han transcurrido más de 3 años contados desde la fecha de sus declaraciones. De forma subsidiaria, reclama la falta de una debida motivación, puesto que han sido emitidas sin cumplir con los principios de legalidad y retroactividad. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: “(1) ESTABLECER si los actos administrativos impugnados en este juicio, así como sus antecedentes, adolecen de falta

de motivación y si habría operado la caducidad de la facultad determinadora del Servicio de Rentas Internas, acorde a las alegaciones que constan en la demanda, y las consecuencias jurídicas que derivan de tales situaciones. (2) ESTABLECER si existe aplicación retroactiva de las normas y determinar las consecuencias jurídicas que derivan de tal circunstancia.” En sentencia de 26 de mayo de 2021, las 11h34, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil resuelve declarar sin lugar la demanda presentada, por cuya razón se confirman las resoluciones impugnadas. El señor Carlos E. Reinoso Pin, representante de la entidad actora, interpone recurso de casación (fs. 313 a 322), en contra de la sentencia de instancia dentro del juicio No. 09501-2020-00324, con fundamento en los casos segundo y quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 12 de octubre del 2021, las 10h44 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Mediante auto interlocutorio de 14 de julio del 2022, las 14h37, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la causal segunda del art. 268 del COGEP, por falta de motivación de la sentencia, infringiendo los arts. 89 y 313 del COGEP, 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República y 130 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ); y por la causal quinta del mismo artículo 268, por falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario.

2. COMPETENCIA

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, las 12h48, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing

Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno



del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de

Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquice-la Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

3. VALIDEZ PROCESAL

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron

los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 14 de septiembre del 2023, a las 11h00.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

Fundamentación del recurso de casación Argumentos de la parte recurrente por los vicios señalados. La Cooperativa de consumo y venta de materiales de construcción de la Cámara de la Construcción de Guayaquil, respecto de la falta de motivación en que ha incurrido señala que la sentencia hace una apreciación insustancial y superficial de los fundamentos de derecho, de hecho y pretensiones expuestos en la demanda, al punto que no hace cita alguna de normas de carácter formal y material para sustentar que la facultad ejercida por el SRI es la recaudadora y no la facultad determinadora. Dice que de haberse realizado un análisis sobre la pretensión, consideraciones y vinculación de la norma jurídica invocada en la demanda, el Tribunal A quo hubiese observado una evidente confusión, por parte de la Autoridad Tributaria, entre la facultad determinadora y la recaudadora, puesto que, como consta en los oficios de Corrección de Pago Previo, anexados a la demanda, fue el propio SRI quien requirió que, en el plazo de diez días se presenten las declaraciones sustitutivas o documentos que justifiquen el registro de los pagos previos en las declaraciones sustitutivas y si transcurrido en el plazo señalado no se presentan dichas declaraciones sustitutivas, el SRI resolverá recalculando los valores a pagar por concepto de impuesto, intereses y multas, es decir, la modificación o enmienda

de declaraciones mediante la presentación de declaraciones sustitutivas que es propio de la facultad determinadora-. Después (en el mismo procedimiento) se invocó la facultad recaudadora (alegando y aplicando la Resolución NAC-DGERCGC16-00000448) para exigir el pago de valores que no coinciden con aquellos declarados, por lo que, se trata de un acto administrativo carente de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, contraviniendo de esta forma varios fallos emitidos por la Corte Constitucional. Manifiesta que es preciso enfatizar que la sentencia recurrida no reúne los requisitos señalados por la Corte Constitucional puesto que, no se realizó cita de normas de carácter formal y material para sustentar el proceso lógico del fallo, la misma se limita a establecer que no se ha ejercido la facultad determinadora sin explicar las razones por las que, a su criterio, no se configura el ejercicio de la facultad prevista en el art. 68 del Código Tributario, en razón de que las declaraciones fueron realizadas sin considerar ningún tipo de análisis sobre una confusión como expresamente consta en la demanda- entre las facultades ejercidas; y, como la propia sentencia lo establece, sin invocar ningún tipo de norma de derecho sustantivo. Respecto de la falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario manifiesta que, es esta la norma aplicable a la controversia puesto que, sostener que no cabe alegar la



caducidad de la facultad determinadora, carece de razón, ya que los oficios de corrección de pago previo, fueron emitidos en ejercicio de la facultad recaudadora de la administración tributaria. Dice que lo manifestado en la sentencia constituye un error pues la facultad recaudadora, por lógica, es subsecuente a una determinación realizada por el propio contribuyente o por la Administración, siendo distintas potestades que se ejercen bajo distintos presupuestos. La determinación es una operación encaminada a establecer el importe de las obligaciones tributarias, que es lo que en este caso el SRI ha realizado el momento de determinar los valores que corresponden a las declaraciones más los intereses calculados en las resoluciones, es decir, conoce el verdadero monto de las obligaciones tributarias previa solicitud de enmienda o modificación mediante declaraciones sustitutivas- de las declaraciones realizadas, posterior el cálculo de los intereses que corresponden a la fecha por el cálculo del tiempo transcurrido; únicamente a partir de ese hecho, luego de la determinación, es en se establece el quantum del tributo, en los casos de esta demanda. Dice que la sentencia debió aplicar el art. 94 numeral 1 del Código Tributario, sin embargo, la norma aplicada por el Tribunal de instancia fue el art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin argumentar las razones que sustenten que dicho artículo era el aplicable para dirimir la controversia que fue puesta a su consideración. Manifiesta que

si el Tribunal hubiera aplicado la norma alegada, la decisión adoptada hubiera sido distinta, en razón que la sentencia contendría un análisis sobre la forma en la que operó la caducidad de la facultad determinadora en la emisión de los actos administrativos que fueron impugnados en sede administrativa y judicial. Solicita se case la sentencia y se dicte el pertinente fallo debidamente motivado. Contestación del recurso por la parte demandada.- La administración tributaria demandada manifiesta que, en la sentencia recurrida el Tribunal de instancia ha señalado de forma clara y precisa que no cabe analizar la caducidad de la facultad determinadora, puesto que, lo que ejerció fue la facultad recaudadora conforme la autodeterminación del sujeto pasivo a través de las declaraciones presentadas (que son responsabilidad propia del contribuyente) con un supuesto pago previo que no ha justificado ni en sede administrativa ni en sede judicial, por tanto, el cargo de la supuesta falta de aplicación de una norma de derecho sustantivo, en la sentencia recurrida, no existe; el Tribunal juzgador ha indicado que no se ha realizado ninguna determinación por parte del SRI sino claramente ha aplicado la facultad recaudadora por lo que, no cabe alegar falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario como lo pretende la recurrente. En consecuencia, la sentencia goza de abundante motivación, de ahí que, el cargo alegado en el recurso, resulta improcedente. Solicita no casar la sentencia.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en los vicios señalados en los numerales 2 y 5 del art. 268 del

COGEP, esto es, la falta de motivación del fallo; y la falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario, respectivamente.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP que dispone: “Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando

no cumplan el requisito de motivación (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.” El numeral 2do. se refiere a la transgresión de



normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El numeral 5to. contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. De configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. CASO 2 DEL ART. 268 DEL COGEP.- Esta Sala Especializada pasa a conocer los yerros acusados por el casacionista. A fin de establecer si se ha configurado o no el cargo alegado, esto es, la falta de motivación en la sentencia recurrida, se realizan las siguientes consideraciones:

6.2.1. Normas de derecho infringidas.- El recurrente estima que se han infringido los arts. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República; 89 y 313 del COGEP y, 130.4 del COFJ, de cuyo contenido se tiene: Constitución de la República “Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.” Código Orgánico General de Procesos “Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá

tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.” “Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.”

Código Orgánico de la Función Judicial “Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (...) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;”

6.2.2. El cuestionamiento de la entidad recurrente gira en torno a que la sentencia impugnada no se encuentra motivada, para lo cual, esta Sala Especializada de Casación, con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales, así como en las resoluciones de la Corte Constitucional que sobre el tema han sido expedidas, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a



una conclusión válida. Para este efecto, una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte; y, la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la litis. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir, entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la conclusión o decisión final. Construido de esta forma el silogismo por parte del Tribunal, éste es razonable y lógico pero, además, conforme lo ha dicho la Corte Constitucional, el silogismo debe ser comprensible, claro y lógico, de un lenguaje asequible y fácil para el ciudadano. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.2.3. Precedentes constitucionales.- Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado: “Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.” (Caso No. 1212-11-EP). Es de anotar que la Corte Constitucional, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

Como si no fuera suficiente, de forma más amplia y clara, la Corte ha resuelto: “24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.” (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

6.2.4. El Tribunal de instancia, en su sentencia de 26 de mayo del 2021, empieza por asegurar su competencia, señala otras generalidades y a región seguido se refiere al punto objeto de la controversia transcrito textualmente en el numeral 1.2 de esta sentencia.

6.2.5. En el numeral 7, bajo el título MOTIVACIÓN, específicamente en los literales 7.5) a 7.6), analiza los hechos y circunstancias que son motivo de la controversia, establece las normas, principios y enunciados jurídicos que corresponden a los temas controvertidos y la base legal y constitucional en que se fundamenta y llega a concluir, respecto del primer punto objeto de la controversia, que “(...) el Tribunal considera que en los actos impugnados y en sus antecedentes se realiza un análisis detallado de cada una de las normas en que se fundamentan (sic) la decisión, con la explicación de la pertinencia de cada una de ellas, por lo que a criterio de este Tribunal, se cumplen con los parámetros establecidos en la Ley para que los actos administrativos se consideren motivados.”; y, sobre el segundo punto objeto de la controversia, concluye que “(...) se considera infundado el cargo, una vez que en el presente caso, la facultad recaudadora no se ejerce en virtud de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448, publicada en el Registro Oficial de fecha 31 de octubre del 2016, ya que la actividad de recaudación y cobro se sustenta en las normas contenidas en los artículos 67 y 71 del Código Tributario, en concordancia con lo señalado en el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (“La declaración hace responsable al declarante”), sin que sea dicha Resolución la que viabilice y permita el ejercicio pleno de la facultad recaudadora.” 6.4.6. Esta Sala de Casación de la Corte Nacional de Justicia, advierte que la decisión de instancia es coherente y lógica con los hechos procesales constantes en autos y son éstos los que, en la aplicación que consideran pertinente al caso concreto, hacen que el Tribunal de instancia llegue a



una conclusión. En la sentencia existe un orden y congruencia al exponer los temas en controversia y su decisión es comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar la argumentación por el Tribunal A quo es claro, lógico y suficiente en explicar los fundamentos de la decisión adoptada. De lo expuesto, se concluye que la sentencia si se encuentra motivada, por tanto, no incurre en el vicio denunciado por falta de aplicación de los arts. 76 numeral 7 literal l) de la CRE, 89 y 313 del COGEP y 130 numeral 4 del COFJ, por lo que no procede el recurso por este caso.

6.3. CASO 5 DEL ART. 268 DEL COGEP.- Corresponde analizar el vicio sobre la falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario que ha sido alegado por la parte actora, empezando revisando su contenido: Código Tributario “Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89 (...)”

6.3.2. Alcance doctrinario del error.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra “La casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226): “El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.” Respecto a la falta de aplicación de normas sustantivas el autor Luis Armando Tolosa Villabona sostiene: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto ... ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.” (Teoría y Técnica de la Casación. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley

Ltda. Pág. 261).

6.4. Análisis del caso sub iudice. En relación al vicio planteado por la parte recurrente por falta de aplicación del art. 94.1 del Código Tributario, este Tribunal Casacional considera:

6.4.1. Para que prospere el vicio denunciado, esta Sala de Casación, de manera uniforme en sus fallos, ha considerado que la fundamentación técnico-jurídica de esta causal debe orientarse a determinar, en primer lugar, cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; posteriormente, argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta y luego, determinar que norma fue aplicada en lugar de aquella y que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; finalmente, demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador. El cumplimiento de todos estos requisitos permite a la Sala analizar la existencia o no del yerro alegado.

6.4.2. Como se ha referido ut supra este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de hechos probados en la sentencia y que han sido aceptados por las partes; sin embargo, en el presente caso el Tribunal de instancia ha señalado que: “Se deja constancia que las partes no anunciaron pruebas y por ende no se admitieron ni se practicaron, ya que ambos consideraron que la Litis se centraba sólo en puntos de derecho. El Tribunal no estuvo de acuerdo, una vez que para los Jueces existe una diferencia sustancial y conceptual entre una Litis que no requiera prueba (por ser de derecho) y otra que sí requiere probanza a través de la revisión por control de legalidad de los actos administrativos impugnados y sus antecedentes, que es este el caso (el único efecto que tuvo lo mencionado es que la causa se tramitó en dos audiencias y no en una sola).” Es de anotar que el actor en su escrito de demanda manifiesta que, por tratarse de un conflicto de puro derecho no se acompañan pruebas adicionales que las resoluciones impugnadas; en cambio, la autoridad tributaria demandada, en su escrito de contestación a la demanda, sostiene que sin perjuicio de que la acción versa sobre una cuestión de estricto derecho que no amerita actuación de prueba alguna, acompaña, en medio digital, el expediente integro que sirvió de base para la



expedición y posterior notificación de las resoluciones impugnadas.

6.4.3. En virtud de la decisión del Tribunal de instancia sobre la necesidad de prueba, se pasa a enunciar los hechos considerados como ciertos, de los que se desprende: (i) El señor Carlos Eduardo Reinoso Pin, en calidad de representante legal de la Cooperativa de consumo y venta de materiales de construcción de la Cámara de la Construcción de Guayaquil, presentó acción de impugnación en contra de cinco resoluciones del mes de julio del 2020, que pusieron fin a sendos reclamos administrativos interpuestos en contra de resoluciones emitidas por el SRI, todas referidas a resoluciones de Correcciones de Pago Previo (detalladas en el numeral 1.1. de esta sentencia). (ii) El SRI no ha ejercido su facultad determinadora, ya que el cobro de las obligaciones constan en las declaraciones realizadas por el contribuyente. (iii) La administración tributaria efectuó un recuento y análisis de las normas que considera aplicables, por lo que la vulneración del derecho a la defensa por falta de motivación no ha ocurrido en este caso.

6.4.4. El yerro acusado por la parte actora se funda en la falta de aplicación de la disposición sustantiva (art. 94.1) del Código Orgánico Tributario pues, según el recurrente, ésta norma quedó fuera del análisis de la sentencia y omitió expresar las razones por las que no era aplicable el contenido de la misma. Sostiene que, el Tribunal A quo incurre en error al confundir las facultades determinadora y recaudadora, al aplicar el art. 101 de la LRTI en lugar del art. 94.1 del Código Tributario sin argumentar las razones que sustenten su decisión. Esta Sala Casacional considera importante señalar que de la revisión del recurso presentado se puede concluir que el mismo carece de una proposición jurídica sólida que le permita realizar un adecuado análisis respecto del yerro alegado; la entidad casacionista se limita, como queda dicho, a señalar simplemente que “(...) debió aplicarse el artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, sin embargo, la norma aplicada por el Tribunal fue el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (...) sin argumentar las razones que sustenten que dicho artículo era el aplicable para dirimir la controversia que fue puesta

a su consideración.”, es decir, no señala las razones de orden jurídico que permitan respaldar adecuadamente su posición para justificar la existencia del supuesto yerro; ella sí, se limita a señalar una norma que, a su criterio, debió aplicarse a los hechos objeto de la litis, sin embargo, no señala ningún argumento sobre las razones jurídicas por las cuales debía aplicar la norma por ella propuesta al problema jurídico, sin argumentar, de ninguna forma, las razones jurídicas que permitan sustentar adecuadamente su pretensión. Como se ha dicho, tan sólo el cumplimiento de todos los requisitos técnico-jurídicos expresados por la jurisprudencia sentada por este alto Tribunal de Justicia y, específicamente, por esta Sala Casacional, permiten a ésta analizar la existencia o no del yerro que el recurrente alega haberse cometido por el Tribunal de instancia. De igual forma, es necesario recordar que el recurso de casación constituye un remedio procesal de alta técnica jurídica que exige un acertado conocimiento del Derecho y el cumplimiento estricto de sus requisitos y exigencias, cuestión esta última que no se ha cumplido tal como se evidencia del contenido del recurso presentado.

6.4.6. Como si ello no fuera suficiente, hay que señalar que el caso 5 del art. 268 del COGEP analiza los yerros en la interpretación, aplicación o falta de aplicación de normas de carácter sustantivo y precedentes jurisprudenciales obligatorios; y si bien el art. 94.1 del Código Tributario puede considerarse una norma de ese carácter, la causal 5 parte de los hechos probados y en ellos se encuentra que el Tribunal da por cierto que lo aplicado por el SRI en las resoluciones emitidas por corrección de pago previo, es, conforme lo ha mantenido reiteradamente esta Sala de Casación, en varios fallos concordantes, que esas correcciones corresponden a la facultad recaudadora de la administración tributaria; por tanto inaplicable para el caso el art. 94.1 del Código Tributario que se refiere exclusivamente a la caducidad de la facultad determinadora (art. 86 del mismo Código).

6.4.7. Por lo expuesto, en el caso, no se ha configurado el vicio denunciado, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación del Art. 94 numeral 1 del Código Tributario.



7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas el 26 de mayo del 2021 en el proceso No. 09501-2020-00324.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.5. Actúe como Secretaria Relatora Encargada, la doctora Cristina Valenzuela Rosero en virtud de la Acción de Personal No. 1316-UATH-2023-JV de 8 de septiembre de 2023.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La Administración Tributaria alega falta de motivación de la sentencia recurrida así como falta de aplicación de una norma que regula la aplicación de la figura de la caducidad. El Tribunal casacional, luego del análisis de la estructura lógica y explicación de los fundamentos de la sentencia recurrida considera que ésta sí se encuentra motivada y que, además, existe error en la interposición del recurso, además no cabe aplicarse el art. 94.1 del CT a la facultad resolutoria del SRI.



– RECURSO DE REVISIÓN –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	09501-2019-00398
Pretensión de la causa	Establecer si la providencia de improcedencia emitida por la autoridad tributaria es procedente y ajustada a derecho y las consecuencias jurídicas pertinentes.
Fecha publicación sentencia	Jueves 21 de septiembre del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Errónea interpretación del art. 145 numeral 1 del Código Tributario.

Obiter Dicta / Resumen

El Tribunal de instancia ha resuelto que no se ha verificado la causal de improcedencia del recurso de revisión previsto en el numeral 1 del art. 145 del Código Tributario. Se ha reconocido un alcance y sentido jurídico a la frase “Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal”. El Tribunal de lo Contencioso Tributario ordenó el archivo del proceso por no cumplir con el afianzamiento para suspender el acto impugnado, lo que significa, sin duda, que jamás se pronunció sobre el fondo del asunto y menos resolvió la impugnación propuesta, pues se ordena el archivo por una cuestión de procedibilidad, con lo cual se considera que se ha producido una interpretación auténtica de su propia decisión.

Ratio Decidendi / Argumento Central

En general la interpretación de la norma tributaria debe realizarse con arreglo a los métodos admitidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, conforme lo dispone el art. 13 del Código Tributario. Este principio se fundamenta en la unidad esencial del derecho.

Conceptos abordados	Interpretación de la norma tributaria



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
09501-2019-00398

Quito,
jueves 21 de septiembre del 2023,
las 16h23

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que se conforma por los jueces doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza nacional), Fernando Cohn Zurita, conjuez nacional en reemplazo de José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente), dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2019-00398.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

El señor Higey Hernán Luna Rueda presentó acción de impugnación en contra de la providencia de improcedencia No. 917012019PREV000825 emitida en atención al trámite de insinuación de Recurso de Revisión No. 107012019009518, en contra de la Resolución No. 107012017RREC031560, pues, a su criterio, se considera afectado directamente por los efectos jurídicos que acarrea dicha providencia, ya que se ha ignorado el evidente

error de hecho y de derecho, señalado en la disposición del numeral 1 del art. 143 del Código Tributario, por no aplicarse la determinación presuntiva. El Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, en sentencia de 24 de junio del 2020, las 08h34, durante la audiencia única, conjuntamente con las partes determinó el objeto de la controversia en los siguientes términos: “Establecer si la providencia de



improcedencia No. 917012019PREV000825, notificada el 16 de agosto de 2019 y suscrita por la DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, es procedente y ajustada a derecho; y, las consecuencias jurídicas pertinentes.” Luego del trámite de ley, el Tribunal de instancia resolvió declarar con lugar la demanda presentada en contra de la providencia de improcedencia y, en consecuencia, se ordena que la administración tributaria atienda el recurso de revisión insinuado por el señor Hernán Luna Rueda y reconsidere el trámite No.107012019009518 iniciado el 21 de febrero de 2019 y que tramite y resuelva dicho recurso de revisión conforme a derecho y respetando el debido proceso. Los procuradores fiscales de la Dirección Provincial del Servicio de Rentas Internas, SRI, interponen recurso de casación (fs. 116 a 119) el cual es calificado de

oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 14 de septiembre del 2020, a las 09h24 y se dispone que se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. La administración tributaria recurrente determina como causal para el recurso interpuesto la señalada en el numeral 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, por errónea interpretación del numeral 1 del art. 145 del Código Tributario. Mediante auto interlocutorio de 10 de junio del 2022, las 08h33, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la causal quinta del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP por errónea interpretación del art. 145 numeral 1 del Código Tributario.

2. COMPETENCIA

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP. En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, a las 10h21, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente;

además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Actúa en la presente causa por licencia concedida al titular doctor José Suing Nagua, el doctor Fernando Cohn Zurita, según se depreden del acta de sorteo del 28 de agosto de 2023, las 08h03.



3. VALIDEZ PROCESAL

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así también lo

manifestaron los procuradores judiciales de las partes en la audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 21 de septiembre de 2023 a las 11h00.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

Argumentos de la parte recurrente por el vicio señalado. El SRI respecto de la errónea interpretación del art. 145.1 del Código Tributario manifiesta que, el error conceptual en el que incurre del Tribunal de instancia consiste en considerar que cuando la norma alegada establece que cuando un asunto ha sido resuelto por el Tribunal Fiscal éste debe realizar un análisis y pronunciamiento sobre los asuntos de fondo planteado en la demanda. Esto es relevante, puesto que, la demanda presentada por el actor impugnando la Resolución No. 107012017RREC031560 fue archivada por falta del cumplimiento de la caución ofrecida, sin embargo, luego de aquello concurre ante la Administración insinuando un recurso de revisión en contra de la resolución administrativa mencionada. De acuerdo con el análisis efectuado por el Tribunal A quo, la decisión de archivo de la causa se debió al incumplimiento de un requisito de procedibilidad y no podría decirse que se estaría frente a un asunto resuelto por el Tribunal, en consecuencia considera que no se verifica la causal de improcedencia del numeral 1 del art. 145 del Código Tributario y, por lo tanto, la providencia dictada por la Administración Tributaria, materia de impugnación de la presente causa, no se ajusta a derecho. Según la casacionista la correcta interpretación que debió darse a la norma alegada como erróneamente interpretada, debió considerar el contenido de los arts. 13 del Código Tributario y 3.5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional que señala como método de interpretación jurídica la interpretación sistemática y el Tribunal de instancia, dentro de un ejercicio hermenéutico, debió darle el correcto sentido a la frase “Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal” y manifiesta que el art. 99 del COGEP le da efectos de cosa juzgada a los autos interlocutorios. En el

caso del archivo de la demanda contencioso tributaria por falta de cumplimiento de la caución prevista en el art. 324 del COGEP, el auto interlocutorio es de aquellos que pone fin al proceso, puesto que su consecuencia jurídica es el archivo del mismo. Con ello se ha eludido analizar el alcance jurídico de las figuras procesales denominadas “cosa juzgada material” y “cosa juzgada formal”, lo cual ha producido que su decisión se limite única y exclusivamente a considerar que solo mediante una sentencia de mérito (cosa juzgada material) es posible entender el término “resolución” judicial, cimentando en dicho error la resolución de la presente causa bajo un gravísimo error de interpretación del numeral 1 del art. 145 del Código Tributario. Además, la decisión impugnada afecta los efectos de la cosa juzgada, desde su perspectiva formal, puesto que, altera la decisión tomada en el juicio No. 09501-2018-00020 mediante auto interlocutorio firme toda vez que, en dicha causa, al tenor del último inciso del art. 324 del COGEP, el Tribunal dispuso el archivo de la causa, lo cual afecta seriamente la inmutabilidad de las sentencias que “se traduce en una prohibición al juez de volver a decidir el litigio ya decidido (no bis in ídem). Manifiesta que cuando en la presente causa se dispone que, el SRI debe dar trámite conforme a derecho, a dicho recurso de revisión, está violentando la resolución ejecutoriada adoptada en el Juicio No. 09501-2018-00020, pues dentro de dicho proceso ya se dispuso la ejecutoria del acto impugnado, lo cual, se está dejando sin efecto al disponer que se tramite y resuelva un recurso de revisión en materia tributaria sobre un acto administrativo que la Función Judicial ha decretado su ejecutoriedad. Agrega que, las disposiciones de los arts. 84 y primer inciso del 143 del Código Tributario se refieren exclusivamente a los efectos que tienen los actos dentro de la esfera



administrativa, esto es, que no se haya acudido a la instancia judicial, como efectivamente ocurrió en el presente caso. Manifiesta que en el marco de una interpretación sistemática, el Tribunal de instancia debió considerar en su sentencia lo previsto en el art. 300 inciso segundo del COGEP concordante con el 145 numeral 1 del Código Tributario pues su sustento se radica en que, una vez ejercidas las acciones judiciales por parte de los sujetos pasivos, el SRI queda impedido del conocimiento en sede administrativa, que haya pasado en autoridad de cosa juzgada, ya sea material o formal, siendo jurídicamente inviable que el caso sea objeto de una nueva revisión o revocatoria en sede administrativa como lo dispone la sentencia; el error de hermenéutica jurídica producido en la resolución de esta causa por el Tribunal de instancia, lo llevó a considerar que el auto de archivo de la demanda, se produjo por no cumplir con un requisito de procedibilidad (presentación de la caución), es decir, no contiene un análisis ni pronunciamiento sobre los asuntos de fondo planteados en dicha demanda, por lo que, no se estaría ante un asunto resuelto por el Tribunal de lo Contencioso Tributario, que por ende no se verifica que se esté ante la causal de improcedencia del numeral 1 del art. 145 del Código Tributario, por lo que, no resulta ajustada a derecho la providencia de improcedencia del recurso de revisión (acto impugnado en este proceso) insinuado por la parte actora, por lo que, la Administración Tributaria debe dar trámite al recurso de revisión; lo expuesto ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues lleva al Tribunal A quo a resolver como lo ha hecho. Solicita se case la sentencia y expida la resolución que corresponda. Contestación del recurso por la parte actora. El actor en su escrito de contestación al recurso manifiesta que si bien es cierto en el proceso No. 09501-2018-00020 el Tribunal procedió al archivo de la demanda y la declaró como no presentada, por no cumplir con el afianzamiento establecido en la ley, el Tribunal resolvió sin analizar el fondo del proceso, ya que el solo hecho de no cumplir con la caución, le permitía resolver de esa manera; es decir, no se trató la litis y por lo tanto, no se resolvió en base a derecho sobre el acto administrativo impugnado, produciendo sobre la demanda un status de no presentada; por este motivo el Juez A quo de esta causa, en su

sentencia, manifestó que la demanda fue archivada por no cumplir con un requisito de procedibilidad, considerando que es procedente que el SRI revise y resuelva conforme a derecho el recurso de revisión insinuado. Menciona que, el Tribunal de instancia señala en sentencia el Art. 76 literal m) de la Constitución exhortando a la administración pública a cumplir con esta disposición constitucional y resuelva el recurso de revisión por no haber impedimento según la causal del numeral 1 del art. 145 del Código Tributario como alegó en su momento. Sostiene que el art. 141 del COGEP señala que todo proceso comienza con la presentación de la demanda y si el Tribunal, en auto de sustanciación, se pronunció con respecto a la demanda como no presentada, jurídicamente el acto impugnado (Resolución No. 107012017RREC031560) nunca fue resuelto, por tanto, el SRI aplica de manera errónea el artículo 145.1 del Código Tributario y no da trámite al recurso de revisión presentado; si la demanda se da por no presentada, significa que las cosas vuelven al estado en que tenían antes de haberla propuesto, pudiendo la parte actora ejercer una nueva acción, que no se realizó, ya que al no haberse emitido una sentencia analizando el fondo del proceso, se optó por continuar por la vía administrativa que legalmente se disponía, así como la Administración de continuar con la ejecución de su acto en firme. Dice que el numeral 5 del art. 320 del COGEP se refiere a la impugnación contra decisiones administrativas del recurso de revisión, siendo jurídicamente correcto el proceder del Tribunal de instancia en conocer la demanda planteada contra la providencia de improcedencia No. 917012019PREV000825, ya que se trata de un nuevo proceso sin que haya impedimento de identidad subjetiva y objetiva como lo manifiesta el art. 101 ibídem. Señala que el recurso de revisión tiene su naturaleza de aplicación en contra de los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada dictados por la administración tributaria; es decir, la insinuación del mismo no pretendía modificar el acto administrativo ejecutoriado, mismo que se encuentra en fase coactiva, sino los errores en derecho en que se sustentan tales actos administrativos, y sobre los que la administración tributaria nunca se pronunció al respecto ya que, según su criterio, ya había sido resuelto en fase judicial y, por



lo tanto, no procedía su trámite acorde a lo que establece el art. 145.1 del Código Tributario. Manifiesta que la Corte Nacional de Justicia es el máximo órgano en justicia ordinaria cuyos fallos de triple reiteración se convierten en vinculantes para las partes procesales que diver-

jan en puntos de derecho ya resueltos por esa Corte, en suma, el SRI resuelve de manera errónea el recurso de revisión ya que el mismo nunca fue resuelto por autoridad jurisdiccional en su parte medular, y así lo reitera el Tribunal de instancia.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el vicio señalado en el numeral 5 del art. 268 del COGEP, esto es, errónea interpretación del art. 145 numeral 1 del Código Tributario, puesto que, al disponerse que, la administración tributaria debe dar trámite al

recurso de revisión planteado, se está violentando el auto definitivo adoptado en el proceso No. 09501-2018-00020, pues, dentro del dicho proceso, ya se dispuso la ejecutoria de la Resolución No. 107012017RREC031560 impugnada.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone: “Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.” El numeral cinco contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo.

6.2. Alcance doctrinario del error.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo dice el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra “La casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. 2011. pág. 226) consiste en: “El error in iudicando tiene relación directa con el

derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar nos normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.” La casacionista ha alegado errónea interpretación de una norma sustantiva. Al respecto, en sentencia de 6 de julio del 2021, juicio No. 09504-2012-004, emitida por esta Corte Nacional de Justicia, se ha manifestado que: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso en formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”

6.3. Norma aplicable al caso.- La norma de derecho que la recurrente estima infringida y que ha sido calificada como procedente por el Conjuez Nacional de la Sala en su auto de admisión es la siguiente: Código Tributario “Art. 145.- Improcedencia del recurso.- No procede el recurso de revisión en los siguientes casos: 1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración; (...)”



6.4. ANÁLISIS DEL CASO SUB JUDICE.- Para que prospere el vicio denunciado debe demostrarse que el juzgador de instancia le ha dado a esa norma un alcance mayor o distinto al determinado por el legislador. Esta Sala de Casación, en sus fallos, ha considerado que la fundamentación técnico-jurídica de esta causal debe orientarse a demostrar la existencia del error de interpretación por parte del juez de instancia, por tanto, el casacionista tendrá que explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma y, concomitantemente, demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador. El cumplimiento de todos estos requisitos permite a la Sala analizar la existencia o no del yerro alegado.

6.4.1. Como se ha referido ut supra este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en sentencia, sin perder de vista el objeto de la litis señalado en la sentencia y fijado por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia única, objeto que se encuentra transcrito en el numeral 1.2. de este fallo y que hace relación a la procedencia o no del recurso de revisión propuesto ante la máxima autoridad administrativa.

6.4.2. Efectivamente, consta en el proceso que en la audiencia única se determinó que, al no existir controversia entre las partes procesales sobre los hechos, el litigio se redujo a determinar aspectos de puro derecho, razón por la cual, en aplicación del numeral 4 del art. 295 del COGEP, luego de escuchar las alegaciones de las partes y deliberar, el Tribunal de instancia dio a conocer, verbalmente la correspondiente resolución.

6.4.3. De la revisión de los argumentos expuestos por las partes (numeral 4), este Tribunal Casacional considera que, en general, la interpretación de la norma tributaria debe realizarse con arreglo a los métodos admitidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica, conforme lo dispone el art. 13 del Código Tributario. Este principio legal se fundamenta en la unidad esencial del derecho e implica que las leyes tributarias deben ser interpretadas siguiendo los criterios generales consagrados básicamente en el art. 7 del Código Civil; la hermenéutica jurídica tributaria, entonces, admite varios criterios de interpretación que han

sido reconocidos por la doctrina especializada: literal, filológico, gramatical, lógico-sistemático y teleológico.

6.4.4. La administración tributaria ha sugerido, en su recurso, el uso del criterio de interpretación sistemática, señalado en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional para fundamentar su posición; sin embargo, como se ha señalado en materia tributaria hay norma expresa (art. 13 CT) es decir, le corresponde al intérprete de la norma, en su ejercicio hermenéutico, escoger el método de interpretación que se adecue al caso concreto; el criterio que se adopte para esta operación jurídica tiene el objetivo fundamental de conocer y desentrañar el significado que el legislador le quiso dar a la norma interpretada.

6.4.5. En el presente caso, el Tribunal de instancia ha resuelto que no se ha verificado la causal de improcedencia del recurso de revisión previsto en el numeral 1 del art. 145 del Código Tributario, puesto que: "(...) la demanda fue archivada por no cumplir con un requisito de procedibilidad (cuál es la presentación de la caución) y no contiene una (sic) análisis ni pronunciamiento sobre los asuntos de fondo planteados en dicha demanda, por lo que no podría decirse que dicho caso estamos ante un asunto resuelto por este Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil."

6.4.6. Es errónea esta interpretación (?), es la pregunta que debemos resolver en este recurso de casación. El Tribunal A quo le ha otorgado y reconocido un alcance y sentido jurídico a la frase "Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal" (subrayado nos corresponde); según el Diccionario Hispánico Universal (pág. 1230) al verbo resolver se lo define como "tomar determinación fija y decisiva. Desatar una dificultad. Hallar la solución de un problema. Denota resolución" es decir que, la resolución de una causa implica el análisis y pronunciamiento judicial del asunto de fondo puesto a su conocimiento.

6.4.7. En el caso, la impugnación que realiza el actor a la Resolución No. 917012019PREV000825, se fundamenta en que el art. 145.1 del Código Tributario no puede aplicarse al auto interlocutorio del 7 de marzo del 2018, las 10h55, dictado por el Tribunal de lo Contencioso Tributario de Guayaquil en el juicio 09501-2018-00020,



pues allí se ordenó el archivo de proceso por no cumplir con el afianzamiento para suspender el acto impugnado (art. 324 del COGEP que fuera sustituido por inconstitucional en julio de 2019), lo que significa, sin duda, que jamás se pronunció sobre el fondo del asunto y menos resolvió la impugnación propuesta, pues se ordena el archivo por una condición de procedibilidad, con lo cual se considera que

se ha producido una interpretación auténtica de su propia decisión.

6.5. Con los antecedentes expuestos, esta Sala de Casación resuelve que el Tribunal de instancia ha realizado una interpretación literal o auténtica de la norma prevista en el art. 145 numeral 1 del Código Tributario y por tanto no se ha configurado el vicio denunciado, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas el 24 de junio del 2020 en el proceso No. 09501-2019-00398.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.5. Actúe como Secretaria Relatora Encargada, la doctora Cristina Pilar Valenzuela Rosero en virtud de la Acción de Personal No. 1316-UATH-2023-YL de 8 de septiembre de 2023.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

La Administración Tributaria alega errónea interpretación de una norma sustantiva relativa a la improcedencia del recurso de revisión (145.1 del CT). La Sala Casacional sostiene que el Tribunal de instancia ha interpretado conforme a Derecho la norma impugnada y, además, éste ha realizado una interpretación auténtica de la decisión tomada en el juicio incoado por el actor, en el que se dispuso el archivo de la causa por faltar al requisito de prestar la caución correspondiente.



– DUDA RAZONABLE –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510 -2019-00482
Pretensión de la causa	Dejar sin efecto legal ni valor jurídico alguno a la Resolución impugnada de la autoridad demandada.
Fecha publicación sentencia	10 de octubre del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Analizar la falta de aplicación del art. 54 de la Resolución No. 1684 de la Comunidad Andina y del numeral 5.10 del Manual Específico para la aplicación de la Duda Razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1.

Obiter Dicta / Resumen

El Tribunal de instancia al aplicar el contenido del art. 139.2 del Código Tributario, y refiriéndose al principio de motivación de los actos administrativos, contemplado en el art. 76.7. I) de la Constitución de la República del Ecuador, afirma que, en el procedimiento llevado a cabo por la aduana (control concurrente), se ha obstado el derecho a la defensa en la garantía de la motivación, recalcando la “inexistente motivación” al no hacer referencia a las pruebas aportadas por el importador tanto en la resolución impugnada como en su antecedente, lo que ocasiona su invalidez y en relación a la motivación, su nulidad.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La valoración de los elementos fácticos y la aplicación de la norma constitucional sobre la motivación, que el Tribunal de instancia resuelve la impugnación del acto administrativo y declara su nulidad, por tanto en nada influyen o alteran su decisión la falta de aplicación del art. 54 de la Resolución No. 1684 de la Comunidad Andina y del numeral 5.10 del Manual Específico para la aplicación de la Duda Razonable, por el contrario, el Tribunal decide que, sobre los documentos aportados por la empresa importadora para justificar el valor de su mercadería el SENAE no se ha molestado en realizar comprobación alguna, es decir aunque no lo hayan mencionado expresamente en la sentencia, las normas cuya falta de aplicación se denuncia, fueron aplicadas en su ratio decidendi.

Conceptos abordados	Elementos facticos, acto administrativo, duda razonable.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17510-2019-00482

Quito,
martes 10 de octubre del 2023,
las 12h32

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2019-00482.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. El señor Ramiro Marcelo Zumárraga Proaño, representante legal de la COMERCIALIZADORA PANDEAZÚCAR CÍA. LTDA., presentó acción de impugnación en contra de Resolución No. SENAE-DDT-2019-0601-RE de 26 de septiembre de 2019 emitida por el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana de Ecuador, que niega el reclamo administrativo efectuado a la Liquidación complementaria No. 40179840 por no haberse justificado la alerta de duda razonable dentro del Aforo realizado

a la DAU N°. 073-2019-10-00245148 (importación de azúcar a gran escala).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señaló el objeto de la controversia en: “establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se declare la nulidad del acto administrativo



contenido en la Resolución No. SENAE-DDT-2019-0601-RE de 26 de septiembre de 2019, del Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme las alegaciones de la demanda.”

1.3. En la sentencia dictada el 9 de febrero del 2021, las 10h33, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en esta ciudad de Quito, ahora recurrida, se resolvió aceptar la demanda presentada por el señor Ramiro Marcelo Zumárraga Proaño, representante legal de la compañía COMERCIALIZADORA PANDEAZÚCAR CÍA. LTDA., y deja sin efecto legal ni valor jurídico alguno a la Resolución impugnada.

1.4. El Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra de la referida sentencia, el cual es concedido mediante auto del 6 de abril del 2021, a las 08h38, dictado por el Tribunal de instancia.

1.5. En auto interlocutorio de 4 de julio del 2022, las 08h24, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación, por el caso 5 del art. 268 del COGEP por el cargo de falta de aplicación del art. 54 de la Resolución 1684 de la Comunidad Andina y del numeral 5.10 del Manual Específico para la aplicación de la Duda Razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1.

2. COMPETENCIA

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, realizado el 19 de diciembre de 2022, a las 11h10, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing

Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

3. VALIDEZ PROCESAL

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron

los procuradores en la audiencia de casación, llevada a cabo el día viernes 6 de octubre de 2023 a las 10h00.



4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

4.1. El ente de control tributario, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que la sentencia incurre en el vicio contemplado en el caso 5 del art. 268 COGEP, pues sobre el acto administrativo impugnado (Resolución No. SENAE-DDT-2019-0601-RE), en el numeral 6.2. acápite H) bajo el título de “MOTIVACIÓN” el Tribunal de instancia manifiesta (fs. 302): “(...) En este orden de cosas cabe indicar que, la eventual decisión del operador de comercio exterior de continuar con el trámite o cierre de control concurrente, como indica el SENAE en la resolución impugnada, no le habilita a la administración tributaria aduanera para prescindir de la fundamentación de sus actuaciones, toda vez y más que con ocasión del reclamo formulado, tampoco se analiza la prueba presentada por el operador de comercio exterior, en la que consta la transferencia y SWIFT bancarios; o en todo caso no consta explicación alguna del por qué no existe pronunciamiento al respecto... sin considerar que, en el acto impugnado constan las razones lógicas por las cuales se declaró sin lugar las pretensiones del recurrente; razones que fueron sustentadas con el testimonio de la perito acreditada”. (subrayado del original). Afirma que el importador presentó documentación ante el SENAE dentro del término de prueba, que fue “debidamente analizada por un funcionario Técnico Operador; es por ello que al revisar el Informe de Aforo, se determina que el servidor asignado en el control concurrente, había cumplido con la normativa vigente; esto es, que al existir una alerta de valoración, se dio inicio al proceso de Duda Razonable”, proceso que culmina con la liquidación complementaria, señala que no existe vulneración de derecho constitucional alguno por parte del servidor a cargo, por lo tanto la impugnación realizada en contra del Informe de Aforo, era carente de fundamento jurídico. Continúa señalando que: “en el término probatorio, se solicita el informe técnico respectivo, el cual es incorporado al expediente, en el que se determina que la documentación presentada por la parte actora no cumplía con los requisitos establecidos en el numeral 5.8.1.2.2 del

MANUAL ESPECÍFICO PARA LA APLICACIÓN DE LA DUDA RAZONABLE SENAE-MEE-2-2-043-V1, el cual en lo pertinente establece “... Los documentos señalados, deben venir con su respectivo soporte de conformidad por parte del banco (sello del banco y firma del oficial de crédito que maneja la cuenta), así como también adjuntar la solicitud de envío de fondos al exterior debidamente certificada por el banco...; es decir que, existe en el acto administrativo impugnado la explicación de porqué no se acepta la documentación presentada”. (subrayado del original). Con base a esta explicación, acusa la falta de aplicación de lo establecido en el art. 54 de la Resolución No. 1684 de la CAN, en concordancia con lo establecido en el Manual Específico para la Aplicación de la duda razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1, ya que si bien es cierto el administrado presenta documentación, esta no fue considerada porque no cumple con los requisitos legalmente establecidos; y por cuanto, existe una diferencia del valor declarado con el valor que constan en la base de valor de la Aduana; por tanto, el hecho que se haya presentado documentación no implica la aceptación del valor declarado. Pide se case la sentencia y se confirme el acto administrativo impugnado.

4.2. La empresa actora dando contestación al recurso de casación admitido por el Conjuetz Nacional en concreto señala que: “del recurso de casación planteado por el SENAE no se advierte taxativamente en qué momento, en qué parte de la sentencia, y en qué momento procesal el tribunal a quo ha incurrido en la supuesta falta de aplicación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto, cuando en este proceso judicial se ha demostrado que existe norma supranacional y nacional que el SENAE ha inobservado e irrespetado dentro de sus actuaciones, y que ha servido de fundamento para que el tribunal emita su decisión.” Solicita se inadmite el recurso de casación presentado por el SENAE.



5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP por la falta de aplicación del art. 54 de la Resolución No. 1684 de la Comunidad

Andina y del numeral 5.10 del Manual Específico para la aplicación de la Duda Razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: “Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) “5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.” El caso 5 se refiere a los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de falta de aplicación de normas de derecho o precedentes jurisprudenciales obligatorios que hayan sido decisivos en la sentencia. Sobre ello, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359: La falta de aplicación: “Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”;

6.3. El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas: Resolución 1684 de la Comunidad Andina “Art. 54. Documentos probatorios. (...) 2. La clase de documentos que pueden ser obtenidos para verificar o comprobar el valor declarado, depende de la fase del control que esté desarrollando la Administración Aduanera y del método de valoración que se esté aplicando. (...) La sola presentación de los documentos antes mencionados, no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Administración Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen.” Manual específico para la aplicación de la duda razonable SENAE-MEE-2-2-04-V1 “5.10. La sola presentación de los documentos antes mencionados, no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Administración Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen.”

6.4. CASO SUB JUDICE.- Para el análisis de este caso, en cuanto señala que el juzgador ha inobservado las normas antes transcritas, produciéndose el cargo de su falta de aplicación, esta Sala de Casación considera:

6.4.1. Conforme se desprende de la sentencia emitida por el Tribunal de instancia (fs. 289), el objeto de la controversia fijado en su literal F), es el señalado en el ítem 1.2 de esta sentencia, es decir si procede o no la impugnación a la Resolución SENAE-DDT-2019-0601-RE del Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, conforme la demanda.

6.4.2. El Tribunal de instancia a partir de la traba de la Litis, advierte que en el acto de proposición la parte actora cuestiona la actuación del SENAE, considera que vulnera las garantías del derecho a la defensa, motivación y seguridad jurídica, pues indica que no se señala y menos motiva las razones por las que los documentos presentados con ocasión



del control concurrente, no cumplen con el numeral 5.8 del Manual Específico para la Aplicación de la Duda Razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1.

6.4.3. Como se dijo previamente este caso 5 parte de los hechos considerados como ciertos y probados en sentencia, entre los que tenemos: i) La autoridad tributaria se limita a establecer que no se cumple con las especificaciones detalladas en el numeral 5.8 del Manual Específico para la Aplicación de la Duda Razonable SENAE-MEE-2-2-043-V1, pero no se confronta dichas especificaciones con los documentos presentados; ii) del informe de la perito Adriana Magaly Moreno Escobar, ratificado en la audiencia de juicio, en donde expone las dudas del valor y la aplicación del sexto método de valoración para cuantificar la obligación tributaria por la declaración aduanera observada, explicación que no consta en las actuaciones del SENAE, esto es en la resolución impugnada y la Liquidación complementaria No. 40179840 que le antecede; iii) Del informe SENAE-CZPT-2019-1215-M de 11 de junio de 2019, que sirve de fundamento para la resolución impugnada, no se observa fundamento alguno que justifique el proceder de la autoridad aduanera.

6.4.4. Es en virtud de estos hechos que no son controvertidos, que el Tribunal de instancia tiene como elemento de convicción que: “la eventual decisión del operador de comercio exterior de continuar con el trámite o cierre de control concurrente, como indica el SENAE en la resolución impugnada, no le habilita a la administración tributaria aduanera para prescindir de la fundamentación de sus actuaciones, toda vez y más que con ocasión del reclamo formulado, tampoco se analiza la prueba presentada por el operador de comercio exterior, en la que consta la transferencia

y SWIFT bancarios; o en todo caso no consta explicación alguna del por qué no existe pronunciamiento al respecto.” (subrayado fuera de texto). Son estas circunstancias y hechos evidenciados en la sentencia, los que le lleva al Tribunal de instancia a aplicar el contenido del art. 139.2 del Código Tributario, y refiriéndose al principio de motivación de los actos administrativos contemplado en el art. 76.7.I) de la Constitución de la República del Ecuador afirma que, en el procedimiento llevado a cabo por la aduana (control concurrente), se ha obstado el derecho a la defensa en la garantía de la motivación, recalcando la “inexistente motivación” al no hacer referencia a las pruebas aportadas por el importador tanto en la resolución impugnada como en su antecedente, lo que ocasiona su invalidez y en relación a la motivación, su nulidad.

6.4.5. En conclusión, es a partir de la valoración de los elementos fácticos y la aplicación de la norma constitucional sobre la motivación, que el Tribunal de instancia resuelve la impugnación del acto administrativo y declara su nulidad, por tanto en nada influyen o alteran su decisión la falta de aplicación del art. 54 de la Resolución No. 1684 de la Comunidad Andina y del numeral 5.10 del Manual Específico para la aplicación de la Duda Razonable, por el contrario, el Tribunal decide que, sobre los documentos aportados por la empresa importadora para justificar el valor de su mercadería el SENAE no se ha molestado en realizar comprobación alguna, es decir aunque no lo hayan mencionado expresamente en la sentencia, las normas cuya falta de aplicación se denuncia, fueron aplicadas en su ratio decidendi.

6.3.6. Por las razones expuestas, se rechaza el recurso de casación por los vicios propuestos por la autoridad tributaria demandada.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE NO CASAR la sentencia de 9 de febrero de 2021, a las 10h33 emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

7.2. Sin costas.



7.3. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

Resolución de fácil comprensión No prospera el caso propuesto, por cuanto el Tribunal de instancia al establecer de los hechos probados que en el acto impugnado y su antecedente no existe motivación suficiente para descartar los documentos de justificación presentados en el control concurrente por la importadora, además de la decisión adoptada se colige que las normas cuyo vicio se denuncia, si fueron aplicadas pues fue el motivo para declarar la falta de motivación del acto impugnado.



– IMPUESTO A LA RENTA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2019-00487
Pretensión de la causa	Determinar la validez y legalidad de la resolución emitida por la autoridad tributaria que negó el reclamo administrativo propuesto por la actora a la liquidación de pago emitida por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015.
Fecha publicación sentencia	27 de octubre del 2023
Problemas jurídicos sede casacional	Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en el numeral 5 del art. 268 del COGEP, esto es, la errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 2do. innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de la LRTI vigente para el período 2015; y, falta de aplicación del art. 11 primer inciso del Código Tributario, art. 12 de la Resolución NAC-DGERCG15-00003236; y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria Segunda reformada de la Resolución NAC-DGERCG16-00000082.

Obiter Dicta / Resumen

La Administración Tributaria estableció diferencias en la liquidación del impuesto a la renta del contribuyente por el ejercicio fiscal 2015, por cuanto, consideró que la tarifa a aplicarse debía ser del 25% y no del 22% por haber presentado fuera del plazo su Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores, APS.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Es evidente que el SRI pretende sustentarse en las resoluciones que alega han sido inaplicadas, normas de menor jerarquía que la ley y que fueron publicadas en el año 2016 y por ende vigentes a partir del ejercicio impositivo 2017, conforme lo señala el art. 11 del Código Tributario.

Conceptos abordados	Resoluciones, ley, vigencia de la ley.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Juez Ponente: Doctor Gustavo Adolfo Durango Vela

Causa No.
17510-2019-00482

Quito,
viernes 27 de octubre del 2023,
las 12h20

VISTOS:

El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2019-00487.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

Los abogados Juan G. Reyes Varea y Diego F. Álvarez de la Vega, procuradores judiciales de la compañía POWERON S.A., presentaron acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012019RREC473797 de 7 de noviembre del 2019 dictada por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, dentro del reclamo administrativo en contra de la Liquidación de Pago 17201606500528228, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del 2015, aplicándole una tarifa del 25%

en lugar del 22%, por incumplir con la obligación de presentar la composición societaria, violando los principios de irretroactividad, al de la seguridad jurídica y el de coordinación. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de instancia en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: "Determinar la validez y legalidad de la resolución No. 117012019RREC473797 emiti-



da el 7 de noviembre de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo propuesto por la compañía actora a la liquidación de pago No. 17201906500528228, por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, considerando al efecto las alegaciones formuladas por las partes.” En sentencia de 4 de febrero de 2021, las 09h36 el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha resuelve aceptar la demanda propuesta por la compañía POWERON S.A., en consecuencia, se deja sin efecto la resolución No. 117012019RREC473797, así como su antecedente, la liquidación de pago No. 17201906500528228, emitidas por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. La abg. Katy Vera Armijos, procuradora fiscal de la autoridad demandada interpone recurso de casación (fs. 234 a 245), en contra de la referida sentencia del 4 de febrero del 2021, con funda-

mento en el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en lo posterior COGEP) el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 26 de abril del 2021, las 15h07 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Mediante auto interlocutorio de 4 de julio del 2022, las 08h28, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el caso 5to. del art. 268 del COGEP, por errónea interpretación de los arts. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior) y 2do. innumerado a continuación del 51 de su Reglamento de Aplicación vigentes para el período 2015 y, falta de aplicación de los arts. 11 primer inciso del Código Tributario, 12 de la Resolución NAC-DGER-CG15-00003236 y, numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria Segunda reformada de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000082.

2. COMPETENCIA

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). En virtud del sorteo de la causa realizado el 19 de diciembre del 2022, a las 12h38, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José

Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.



3. VALIDEZ PROCESAL

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron

los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 26 de octubre del 2023, a las 11h00.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

ARGUMENTOS de la parte recurrente por los vicios señalados. La autoridad demandada, hoy recurrente, respecto de la errónea interpretación del art. 37 de la LRTI y 2do. artículo innumerado a continuación del art. 51 de su Reglamento de Aplicación (RLRTI) manifiesta que, la fecha de presentación de la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 de POWERON S.A. feneció el 26 de abril de 2016, fecha en que efectivamente fue presentada, sin embargo, presentó el Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores, (APS) el 28 de abril de ese año, conforme consta como hechos no controvertidos en el proceso judicial. Manifiesta que, el numeral Octavo de la sentencia recurrida contiene las dos normas aplicadas en el caso en concreto por el Tribunal de instancia relativas al problema jurídico, esto es, el deber formal de presentación del APS ante el Servicio de Rentas Internas (SRI en lo posterior) y la interpretación que el Tribunal A quo da los citados articulados y cuyo yerro es la restricción del sentido y alcance real de las normas. De la lectura de la sentencia recurrida se desprende que el Tribunal de instancia entiende que las normas alegadas determinan un deber formal a las sociedades consistente en la presentación del APS y que su incumplimiento daría lugar a la consecuencia jurídica del incremento del 3% en la tarifa aplicada a la base imponible a la renta, sin perjuicio de otras sanciones; de ahí que, el Tribunal como parte de la interpretación realizada definió al incumplimiento como “la falta de realización de un deber puesto por una norma, resolución administrativa, acto o contrato ...”, sin embargo, omite en su interpretación considerar que la propia norma legal y reglamentaria determinan que las sociedades están obligadas a informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes conforme las “excepciones, condiciones y plazos”

que disponga el SRI a través de resoluciones, es decir, las dos normas aplicadas en sentencia establecen categóricamente que el deber formal será cumplido en función de lo que el SRI disponga en las resoluciones administrativas que emita al efecto. En consecuencia, la interpretación del Tribunal de instancia contiene dos yerros significativos, el primero, no reconoció la facultad prevista legalmente para que el SRI pueda establecer las “excepciones, condiciones y plazos” en aras del cumplimiento del deber formal; el segundo, se produce como derivación del anterior, cuando los juzgadores al ignorar la interpretación literal de las normas alegadas, han limitado el sentido material del incumplimiento del deber formal de presentación del APS. Al haber abstraído del análisis el imperativo de que la Administración es la autoridad que determina, a través de resoluciones, las condiciones y plazos para que se entienda cumplido el deber formal, el Juez A quo restringió el alcance del deber formal y aisló de su análisis un elemento esencial previsto en la norma- para efectos de verificar el incumplimiento que alegan los articulados; en la sentencia no se explora cuál es el contexto en el que los contribuyentes deben cumplir el deber formal, por tanto mal hizo el Tribunal de instancia en concluir que el incumplimiento se refiera a la “no presentación” del APS, pues de haberlo querido el legislador simplemente no hubiera delegado a la Administración Tributaria la competencia para establecer la estructura plazos y condiciones- de ejecución del deber formal, condiciones que permitan comprender cuándo aquel se tiene por cumplido o incumplido. El yerro cometido dio como resultado que la sentencia estime que como el APS de la actora sí fue presentado aún cuando fue extemporáneo- entonces no es pertinente aplicar la consecuencia jurídica en la tarifa del IR en la base imponible del año 2015. La



interpretación realizada por el Tribunal A quo no estimó necesario analizar las condiciones previstas por el SRI para que se entienda por cumplido el deber formal. Dice que en caso de que no se case la sentencia se entenderá que tendría el mismo efecto legal el presentar dos días fuera del plazo previsto (caso empresa actora) como el presentar con años de retraso el APS porque la simple ejecución de la acción “presentar” bastaría para entender el cumplimiento del deber formal y no sería aplicable la consecuencia jurídica de la tarifa impositiva diferenciada en renta. Manifiesta que, la correcta interpretación de las normas aplicadas refiere a que el contribuyente debe informar al SRI su composición accionaria en los términos y condiciones que establezca la autoridad ibídem y en el evento de que el contribuyente incumpla su deber formal procede la aplicación ipso facto de la tarifa impositiva del 25% y las demás sanciones que correspondan; las condiciones y plazos contenidos a nivel de resoluciones deben ser analizadas en conjunto para la aplicación de la consecuencia legal prevista. En el presente caso, el Tribunal de instancia tenía la obligación de identificar cuáles fueron los cuestionamientos hechos por el SRI para considerar que la presentación del APS tenía o no consecuencias jurídicas, por tanto erró en considerar que la “presentación per se” supone el cumplimiento del deber formal porque faltó un componente esencial previsto en el hipotético normativo “en función de lo que disponga el SRI”. Sostiene que la infracción ha incidido de forma trascendental en la decisión de la causa pues se ha limitado el sentido y alcance real de las normas y se ha omitido elementos esenciales previstos en el hipotético normativo para efectos de evaluar la aplicación de la consecuencia jurídica. Manifiesta que, se consideró que el solo hecho de haber presentado el APS la compañía había cumplido con su deber, por lo tanto, no le era aplicable la consecuencia prevista en la norma legal y reglamentaria relativa a la tarifa aplicable. Sostiene que la errada interpretación de las normas en cuestión significó que el Tribunal de instancia aceptara la demanda sin comprender cuales eran los condicionamientos previstos por la autoridad competente para concluir que la empresa actora cumplió su deber formal. Respecto a la falta de aplicación de las normas alegadas en su recurso, la casacionista manifiesta que, tales

normas debían ser aplicadas porque se encontraban vigentes y porque solo a través de su aplicación se entendía en qué términos y condiciones debía cumplir el contribuyente el deber formal y de esta forma verificar o no el incumplimiento al que alude el art. 47 LRTI y art. 2 innumerado del RLRTI. Sin estas normas el hipotético normativo se encontraba incompleto. Manifiesta que el art. 11 del Código Tributario precisa que las normas de carácter general, en las que se incluyen las resoluciones, rigen a partir de la fecha de publicación en el Registro Oficial; de su parte, el art. 12 de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00003236 establece como plazo de presentación del APS hasta la fecha de vencimiento de la declaración de impuesto a la renta del contribuyente y repite la consecuencia legal, esto es, la aplicación de la tarifa del 25% de impuesto a la renta sin perjuicio de las sanciones previstas al efecto; a su vez, los numerales 6 y 7 de la disposición transitoria de la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000082 determina que para años anteriores al 2017, como sucede en el caso concreto (2015) el plazo para la presentación del APS será el mes de abril de 2016 hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración y, además, repite la consecuencia legal de incumplimiento prevista (incremento de tarifa impositiva). Con estos artículos la proposición jurídica completa queda de la siguiente forma: Las sociedades tenían el deber de informar la composición accionaria hasta la fecha de vencimiento de la declaración de impuesto a la renta a la que corresponda el anexo conforme lo establezca el SRI- y, de ser incumplido este presupuesto legal corresponde la aplicación de la tarifa impositiva del 25% en la base imponible de renta. Proposición jurídica completa vigente de acuerdo al primer inciso del art. 11 del Código Tributario. Dice que la razón esencial de la aplicación de las normas alegadas como infringidas es complementar el texto legal y reglamentario, pues en ambos casos remite la competencia al SRI para regular las condiciones de cumplimiento del deber formal. Resulta evidente que, en la sentencia no fueron aplicadas las dos resoluciones vigentes pues apenas fueron citadas en el numeral 8. En función de la proposición jurídica completa los hechos ciertos de la causa se refieren a: que la fecha de presentación del impuesto a la renta de la compañía actora para el periodo 2015,



feneció el 26 de abril de 2016; que la actora presentó su declaración de impuesto a la renta en dicha fecha; y, que la actora presentó su APS el 28 de abril de 2016. La aplicación de las normas alegadas como infringidas hubiera dado lugar a que la sentencia considere aplicable la tarifa impositiva del 25% sobre la base imponible de renta del contribuyente por el ejercicio económico 2015, pues no cumplió con el deber formal de presentar el APS dentro del plazo previsto en las resoluciones de carácter general, es decir, el vicio trascendió la parte resolutive de la sentencia pues la consecuencia jurídica hubiera sido el confirmar lo actuado por la administración tributaria. Sostiene que, el Tribunal A quo llega a la conclusión de que las resoluciones son actos normativos que fueron aplicados de forma retroactiva, consideración que tuvo como consecuencia la falta de aplicación de estas disposiciones que eran determinantes para resolver la causa; a dicha conclusión llega tras la interpretación y aplicación de los arts. 7 y 40 de la LRTI y segundo inciso del art. 11 del Código Tributario. Dice que el Tribunal de instancia aplica el art. 7 LRTI cuando el eje central de la discusión se refiere al deber formal de presentar el APS y la consecuencia ante el incumplimiento; también aplica el segundo inciso del art. 11 del Código Tributario, sin embargo, las resoluciones en cuestión no regulan el impuesto a la renta ni sus elementos sino las condiciones y plazos de un deber formal; por último, aplica el art. 40 LRTI que se refiere al carácter anual de la declaración de impuesto a la renta, lo que tampoco es controvertido. Dice que las normas que le permitirían al Juzgador A quo analizar si la actora cumplió con su deber formal en las condiciones previstas por el SRI eran las normas que se alegan como infringidas; al no aplicarse dichas disposiciones se resquebrajó el hipotético normativo de la proposición jurídica completa. El Tribunal A quo hizo un análisis restringido de los componentes normativos y en consecuencia la decisión tomada parte de un yerro en la construcción del silogismo, no podía aceptar la demanda si hubiera aplicado las condiciones y plazos establecidos por el SRI. Manifiesta que al no haberse cumplido el deber formal, señalado en las resoluciones referidas, correspondía aplicar ipso facto la consecuencia legal de incremento de la tarifa impositiva pues para la fecha en que presenta su declaración no había

cumplido con su deber de informar la composición societaria lo que debía entenderse como incumplimiento y con ello resulta evidente la ratificación del acto impugnado en la causa y rechazo de la demanda deducida. Solicita se case la sentencia y se expida la resolución que en su lugar corresponda. Contestación del recurso por la parte actora.- La compañía POWERON S.A., en la contestación al recurso manifiesta que, el Tribunal de instancia cita, analiza e interpreta las normas del art. 37 LRTI y artículo innumerado posterior al 51 RLRTI y concluye que tanto la LRTI como el RLRTI no prevén un incremento de la tarifa del 22% a 25% en caso de un retraso de la presentación del APS, como erróneamente afirma el SRI. Tomando como referencia el art. 13 del Código Tributario manifiesta que, los métodos admitidos en derecho no pueden ser otros que los previstos en el art. 18 del Código Civil que contiene reglas jurídicas generales de interpretación aplicables a todas las materias. La sentencia interpretó adecuadamente las normas alegadas como infringidas pues a partir de su contenido claro y literal, permite evidenciar que como consecuencia de la presentación tardía del APS no puede existir incremento de la tarifa del impuesto a la renta; interpretarlo de manera contraria implicaría un abuso de la facultad determinadora, una ilegalidad y una violación al principio de irretroactividad. Manifiesta que el SRI afirma que el incremento de tarifa se dio por la presentación del APS “fuera del plazo previsto para el efecto”, es decir, es un contrasentido afirmar que el incremento de la tarifa se dio por presentar el APS fuera del plazo y pretender que se apliquen las normas que exigen una tarifa incrementada por falta de presentación o del incumplimiento de esta obligación. POWERON sí presentó la APS, lo hizo dos días después de su vencimiento, por ello, el SRI alega que no se consideró las normas que establecen su potestad para determinar los plazos y condiciones de presentación del APS, sin embargo, la Sala de instancia reconoce esta facultad y lo que cuestiona es que dicha facultad no puede ser aplicada de manera retroactiva como lo pretende al aplicar la resolución 82, emitida el 2016, un año después del ejercicio fiscal objeto de revisión, que es el 2015. Respecto a la falta de aplicación del primer inciso del art. 11 del Código Tributario, art. 12 de la resolución No. NAC-DGER-



CG15-00003236 y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria de la resolución 82 manifiesta que, estas normas fueron analizadas por el Tribunal de instancia en el considerando 8vo. de la sentencia recurrida de lo que se concluye que las alegaciones del SRI son incorrectas, pues se analiza el art. 11 por tratarse de la vigencia de las normas tributarias y concluye que cualquier reforma al impuesto a la renta, que se realice dentro del año, al ser un tributo de carácter anual, sólo puede aplicarse desde el siguiente ejercicio fiscal, por tanto, las disposiciones de las resoluciones 3236 y 82, emitidas en enero y febrero del 2016, respectivamente, no podrán ser aplicadas para el ejercicio fiscal 2015. Enfatiza que al 1 de enero de 2015 no existía norma alguna, de ninguna jerarquía, que prevea un incremento de tres puntos en la tarifa del impuesto a la renta al presentar el APS con dos días de retraso. Manifiesta que es absurdo que el SRI pretenda que el Tribunal de instancia aplique, al momento de tomar su decisión, normas no

vigentes para el 2015; lo que pretende la administración es que se legitime la aplicación de forma retroactiva de normas tributarias que afectan los elementos fundamentales de tributos de liquidación y determinación anual, como es el impuesto a la renta. Dice que la sentencia recurrida incluyó como parte de su análisis la justificación de por qué las normas ante indicadas no eran aplicables a la controversia de POWERON y concluyó que, de haberlas aplicado, hubiese provocado un escenario de indefensión con manifestaciones evidentes de violaciones al principio de irretroactividad dispuesto en la Constitución y el Código Tributario. Sostiene que la causal alegada por el SRI, es inexistente ya que en la sentencia sí se incluyen dichas normas y además se las analiza de manera completa y fundamentada para concluir que su aplicación es procedente en el caso concreto, por tratarse de normas no vigentes para el ejercicio fiscal 2015. Solicita se deseche el recurso de casación planteado.

5. PROBLEMA JURÍDICO

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación ha incurrido en el vicio señalado en el numeral 5 del art. 268 del COGEP, esto es, la errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 2do. innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de la LRTI vigente para el

período 2015; y, falta de aplicación del art. 11 primer inciso del Código Tributario, art. 12 de la Resolución NAC-DGERCG15-00003236; y numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria 2da. Reformada de la Resolución NAC-DGER-CGC16-00000082.

6. AUDIENCIA PRELIMINAR

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone: “Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (...) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.” El numeral cinco contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. De configurarse el yerro jurídico

de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Normas de derecho infringidas.- La parte recurrente estima que se han infringido las normas de cuyo contenido se tiene: Ley de Régimen Tributario Interno “Art. 37.- Los ingresos



gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento. Así mismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a esta Ley y las resoluciones que emita el Servicio de Rentas Internas; sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables. (...)” Segundo artículo innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno “Art. ... Deber de informar sobre la composición societaria.- Las sociedades residentes y los establecimientos permanentes en el Ecuador deberán informar sobre la totalidad de su composición societaria, bajo las excepciones, condiciones y plazos dispuestos en la resolución que para el efecto emitan conjuntamente el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. La sociedad que no cumpla con esta obligación aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta sobre la totalidad de su base imponible, según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Cuando la sociedad presente esta información de manera incompleta aplicará la tarifa del 25% respecto a la participación no presentada.” Código Tributario “Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la

misma. Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por periodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de periodos menores.” Resolución NAC-DGERCGC15-00003236 (Registro Oficial No. 665, 8 de enero del 2016) “Art. 12.- Falta de presentación o presentación incompleta.- Sin perjuicio de las sanciones pertinentes conforme a la normativa tributaria vigente y la obligación de informar la composición societaria, la tarifa de impuesto a la renta aplicable para el sujeto obligado que debiendo reportar la información, de conformidad con las disposiciones de esta resolución, no lo haga, o lo haga de forma incompleta, se sujetará a las siguientes disposiciones: a) Cuando el sujeto obligado no presente el anexo, previo a su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, sin perjuicio de las sanciones respectivas, se considerará como no cumplida su obligación y por lo tanto deberá aplicar la tarifa del 25% a la totalidad de su base imponible para efectos del cálculo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda dicha información. b) Cuando el sujeto obligado reporte la información de manera incompleta, aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta, a la parte de la base imponible que corresponda a la participación no reportada. Sobre el resto aplicará la tarifa correspondiente de acuerdo a las normas generales. Asimismo, aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta, a la totalidad de la base imponible, en los casos en que el sujeto obligado, no reporte el 50% o más de su composición societaria. Se entenderá que la información de la composición societaria se ha presentado de forma incompleta, cuando la información reportada no permita a la Administración Tributaria, identificar a los titulares o beneficiarios de derechos representativos de capital, su residencia y su participación en la composición societaria, de conformidad con los artículos 4 y 7 de esta Resolución.” Resolución NAC-DGERCGC16-00000082 (Suplemento al Registro Oficial No. 693 del 18 de febrero de 2016) Disposición Transitoria Segunda. El contenido de la presente Resolución será aplicable a partir del 01 de febrero del 2017; previo



a esta fecha, los sujetos obligados deberán presentar el anexo de acuerdo a lo siguiente: (...) 6. Plazos para la presentación.- Los sujetos pasivos obligados a reportar la información correspondiente al ejercicio fiscal 2015, deberán presentar el anexo previsto en esta disposición, en el mes de abril del 2016, previo a su declaración de impuesto a la renta de ese ejercicio fiscal y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, considerando el noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del sujeto obligado, según el calendario señalado a continuación (...) No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, en el caso de sociedades constituidas o establecidas en el transcurso del ejercicio fiscal, o en los que el sujeto obligado presente cualquier cambio en la composición societaria y demás información prevista en esta disposición, se deberá presentar el anexo en el mes subsiguiente en que se produjo la constitución o el cambio, con corte al último día del período que se informe, de acuerdo al siguiente calendario (...) Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil. Los feriados locales se deberán considerar con respecto a cada región de acuerdo al domicilio del sujeto pasivo que debe entregar la información. Cuando el sujeto obligado, deba presentar su declaración anticipada de impuesto a la renta, por efectos de terminación de actividades, de escisión o fusión de sociedades antes de la finalización del ejercicio impositivo, deberá presentar este anexo previo a su declaración de impuesto a la renta anticipada. Los sujetos pasivos que tengan la obligación de presentar el “Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores”, que se encuentren omisos o requieran efectuar modificaciones a sus anexos anteriores presentados, deberán reportar la información según las especificaciones señaladas en la presente disposición. 7. Falta de presentación o presentación incompleta.- La tarifa de impuesto a la renta aplicable para el sujeto obligado que debiendo reportar la información correspondiente al ejercicio fiscal 2015, de conformidad con esta disposición, no lo haga, o lo haga de forma incompleta, se sujetará a lo siguiente: a) Cuando el sujeto obligado no presente el anexo, previo a su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda

y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, sin perjuicio de las sanciones respectivas, se considerará como no cumplida su obligación y por lo tanto deberá aplicar la tarifa del 25% a la totalidad de su base imponible para efectos del cálculo del impuesto a la renta del ejercicio fiscal al que corresponda dicha información. b) Cuando el sujeto obligado reporte la información de manera incompleta, aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta, a la parte de la base imponible que corresponda a la participación no reportada. Sobre el resto aplicará la tarifa correspondiente de acuerdo a las normas generales. Se entenderá que la información de la composición societaria se ha presentado de forma incompleta, cuando la información reportada no permita a la Administración Tributaria, identificar a los titulares o beneficiarios de derechos representativos de capital, su residencia y su participación respecto a la composición societaria, de conformidad con las condiciones establecidas en esta Disposición Transitoria.”

6.3. Alcance doctrinario del error.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra “La casación en materia civil” (Ediciones Cueva Carrión. 2011. Pág. 226), dice: “El error iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho.” Respecto a la errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, en sentencia de 6 de julio del 2021, juicio No. 09504-2012-004, emitida por la Corte Nacional de Justicia, se ha manifestado: “Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso en formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.” La Administración casacionista también ha alegado falta de aplicación, al respecto, Humberto Murcia Ballén, en la obra “Recurso de casación civil”, Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda,



pág. 327 sostiene que esta consiste en: "... el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consisten en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica ...". Sobre este error, en cambio, el autor Luis Armando Tolosa Villabona en la obra "Teoría y Técnica de la Casación", 2008. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Pág. 361 sostiene: "Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto leal, y ello constituye "la infracción directa típica", por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto ...". La falta de aplicación "ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia."

6.4. CASO SUB JUDICE. Con los argumentos de la casacionista y la contestación de la contraparte, esta Sala Especializada delimita su análisis a determinar si la sentencia expedida por el Tribunal de instancia, ha incurrido en el vicio de errónea interpretación y falta de aplicación de las normas alegadas y referidas previamente y por supuesto, que hayan sido admitidas por el Conjuetz Nacional en su auto de calificación.

6.4.1. El caso 5 que recoge los errores in iudicando, como lo exige la técnica casacional, no admite la revalorización de los hechos considerados como probados en sentencia; constan como tales en el proceso: (i) La compañía POWERON S.A. presentó su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 el 26 de abril del 2016, esto es, en el plazo establecido en la ley. (ii) La empresa actora presentó su Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores (APS) el 28 de abril de 2016 (iii) La compañía actora presentó declaración sustitutiva del impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2015, el 14 de septiembre del 2016 que sustituyó a la declaración original presentada por la parte actora. (iv) La

empresa actora presenta reclamo administrativo de impugnación a la Liquidación de Pago No. 17201906500528228 por Diferencias en Declaración de IR del ejercicio 2015. (v) El Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución 117012019RREC473797 de 7 de noviembre del 2019 resuelve confirmar la Liquidación de Pago.

6.4.2. Para que prospere el vicio denunciado de errónea interpretación debe demostrarse que el juzgador de instancia le ha dado a las normas un alcance mayor o distinto al determinado por el legislador. Esta Sala de Casación, en sus fallos, ha considerado que la fundamentación técnica-jurídica de esta causal debe orientarse a demostrar la existencia del error de interpretación por parte del juez de instancia, por tanto, el casacionista tendrá que explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma y, concomitantemente, demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión del juzgador. El cumplimiento de todos estos requisitos permite a la Sala analizar la existencia o no del yerro alegado. 6.4.3. Esta Sala de Casación para resolver el controvertido, realiza las siguientes consideraciones previas: (i) La administración tributaria emitió la Liquidación de Pago No. 17201906500528228 en contra de POWERON S.A. por diferencias en la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015, por cuanto detectó una diferencia en la tarifa impositiva aplicada por la empresa (22%) frente a la que correspondía aplicar (25%) por haber presentado su Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores, APS, fuera del plazo previsto para el efecto. (ii) La empresa por su parte alega que, las resoluciones 82 y 3236 que determinaban un incremento en la tarifa de impuesto a la renta del 22% al 25% fueron emitidas y publicadas en los registros oficiales 693 y 665 de febrero y enero del 2016, es decir, un año más tarde del ejercicio fiscal objeto de impugnación (2015) y por tanto, conforme al art.11 del Código Tributario eran aplicables para la determinación y liquidación del impuesto a la renta del 2016, y no para la determinación del impuesto a la renta del año 2015; para este año, la presentación tardía del APS no tenía como consecuencia el incremento de la tarifa de impuesto a la renta tal como lo disponen los arts. 37 de la LRTI, innumerado posterior al 51 del RLRTI, vigentes para el año 2015 y la



resolución No. NAC-DGERCGC12-00777 de 4 de diciembre del 2012, aplicables al ejercicio 2015, estas normas únicamente castigaban el incremento de tarifa (al 25%) en el caso de incumplimiento, es decir, la falta de presentación del referido APS. (iii) La norma del art. 7 del Código Tributario dispone: “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. (...)” (iv) En otras palabras, los reglamentos y las resoluciones administrativas emitidas por el Servicio de Rentas Internas tienen como finalidad específica viabilizar la aplicación de las disposiciones legales de carácter tributario y la implementación de la eficiencia en la administración al amparo estricto del principio de legalidad. (v) En el caso, el ejercicio impositivo objeto de auditoría por parte de la Autoridad Tributaria corresponde al año 2015, en tal virtud, lo que corresponde es efectivamente aplicar las normas vigentes al referido periodo de tiempo. (vi) Partimos con el análisis del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) para posteriormente ir a la oportunidad de la aplicación de las normas infra legales, específicamente las disposiciones del Reglamento de Aplicación a la LRTI y las resoluciones dictadas por la Autoridad Tributaria. (vii) De la revisión del expediente procesal, se puede determinar que para el año objeto de análisis -2015- se encontraba vigente el art. 37 de la LRTI, con el texto referido ut supra en este fallo. Dicha norma establecía que se debía aplicar la tarifa del 25% a toda la base imponible de la sociedad que, NO cumpla con el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, conforme lo que establezca el reglamento a la ley y las resoluciones que para el efecto emita el SRI; es decir, la tarifa del 25% sobre la base impositiva del contribuyente se aplicaba siempre que éste incumpla con el deber formal de informar sobre la participación de sus accionistas y socios; y, para este efecto, se debían cumplir los parámetros establecidos por la Autoridad Tributaria respecto del acatamiento de este

deber formal a cargo del sujeto pasivo. A su vez, la norma reglamentaria, esto es, el segundo artículo innumerado a continuación del art. 51 del RLRTI vigente para el ejercicio del año 2015 establecía, en su parte pertinente, que “La sociedad que no cumpla con esta obligación aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta sobre la totalidad de su base imponible, según lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.” (viii) Vistas estas disposiciones legal y reglamentaria, es evidente que el SRI pretende sustentarse en normas que viabilicen su aplicación, específicamente a través de las resoluciones alegadas como inaplicadas, esto es, la NAC-DGERCGC15-00003236 (RO. 665 de 8 de enero de 2016) y NAC-DGERCGC16-00000082 (SRO. 693 de 18 de febrero del 2016), es decir estas normas de menor jerarquía que la ley que, como vemos, fueron publicadas en el año 2016 y por ende vigentes a partir del ejercicio impositivo 2017, conforme el art. 11 del Código Tributario que, señala que cuando se trate de tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por periodos anuales (el impuesto a la renta), se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, por tanto inaplicable para el ejercicio 2015. (ix) Si bien es cierto la resolución NAC-DGERCGC16-00000082 establecía en su numeral 6 que “Los sujetos pasivos obligados a reportar la información correspondiente al ejercicio fiscal 2015 deberán presentar el anexo previsto en esta disposición en el mes de abril del 2016, previo a su declaración de impuesto a la renta de ese ejercicio fiscal y hasta la fecha de vencimiento de dicha declaración, considerando el noveno dígito del Registro único de Contribuyentes (RUC) ...” (subrayado fuera de texto), al haber sido promulgada el 18 de febrero del 2016, es decir, casi un año después de la determinación realizada a la compañía actora, su aplicación no correspondía para el ejercicio auditado, por tanto inaplicable para el ejercicio 2015. (x) Por lo que, el criterio expresado por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida y que se refiere a: “(...) las premisas bajo las cuales, este tribunal concluye que la normativa administrativa de carácter general emitida en el año 2016, al haber sido emitida y aplicada con posterioridad al vencimiento del ejercicio fiscal 2015, con efectos directos en la tarifa impositiva del impuesto a la renta declarado por la compañía



actora, inobserva el principio de irretroactividad de la normativa tributaria; análisis bajo el cual, la motivación del acto impugnado deviene en ilegítima.”, es válido y con la cual esta Sala Casacional está de acuerdo, de ahí que, considera irrelevante analizar al demás alegaciones presentadas por la autoridad demandada, pues abarcan el mismo cuestionamiento.

6.5. Con los antecedentes expuestos, esta Sala de Casación resuelve que no se han configurado los vicios denunciados, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP, por

errónea interpretación del art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI y segundo artículo innumerado a continuación del art. 51 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, RLRTI, así como la falta de aplicación del art. 11 primer inciso del Código Tributario, art. 12 de la resolución NAC-DGERCGC15-00003236; y, numerales 6 y 7 de la Disposición Transitoria Segunda reformada de la resolución NAC-DGERCGC16-00000082.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 04 de febrero del 2021 en el proceso No. 17510-2019-00487.

7.3. Sin costas.

7.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

7.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

RESOLUCIÓN DE FÁCIL COMPRENSIÓN

El casacionista alega errónea interpretación, de normas que regulan el deber formal de informar sobre la composición accionaria de las empresas contribuyentes y la sanción por su incumplimiento así como la falta de aplicación de normas sustantivas referentes a la vigencia de la ley tributaria. Esta Sala de Casación considera que la normativa administrativa de carácter general emitida en el año 2016, no tiene efecto para el ejercicio 2015, pues inobserva el principio de irretroactividad de la normativa tributaria.





Dra. Mónica Alexandra Heredia Proaño



– FACULTAD DETERMINADORA –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2019-00328
Pretensión de la causa	Dejar sin efecto las glosas denominadas “3.6.1.1.3 Ingresos en cuentas bancarias locales no justificadas y no declaradas”, “3.6.2.1.1 Inventario no respaldados” y “3.6.3.2.1 Adquisición de activos fijos sin documentos de respaldo válidos”, contenidas en el acta de determinación No. 21201924900720888 emitida el 23 de mayo de 2018.
Fecha publicación sentencia	Quito, martes 7 de noviembre del 2023, a las 14h23.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 3: Por haber resuelto lo que no era materia del litigio.

Obiter Dicta / Resumen

Se determina que no se configura el vicio al amparo del caso 3 del art. 268 del COGEP, ya que el Tribunal de instancia ha resuelto sobre las tres glosas impugnadas por el accionante y sobre las que pidió sean dejadas sin efecto.

Ratio Decidendi / Argumento Central

Del examen de los fundamentos fácticos que tuvo la administración tributaria para emitir las glosas impugnadas, que el Tribunal de instancia encuentra una afectación a la motivación respecto de las glosas impugnadas y así lo declara. Por consiguiente, se aprecia que, en la parte dispositiva de la sentencia, el juzgador A quo ha definido el destino de las tres glosas sobre las que el accionante pidió en su pretensión que sean dejadas sin efecto, sin haberse extendido ni a las demás glosas que formaban parte del acto impugnado, ni a otros asuntos que estuvieren por fuera del petitum, ni del objeto de la Litis delimitado en la causa según consta en el apartado 5.3 de la sentencia de instancia.

Que desde una mirada comparativa entre el objeto controvertido y lo resuelto, y considerando el petitum de la demanda y las excepciones de la contestación según ha expuesto el recurrente, no se encuentra un punto por fuera de la controversia que hubiere sido resuelto en la sentencia.

Conceptos abordados	Acto firme, acto ejecutoriado.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Jueza Ponente: Doctora Mónica Heredia Proaño

Causa No.
17510-2019-00328

Quito,
martes 7 de noviembre del 2023,
las 14h23

VISTOS:

El Tribunal de Casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Jueces y Conjueza nacionales: doctores Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela (E); y Mónica Heredia Proaño (E) (ponente), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00328.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1. De la acción y las partes procesales: La presente causa inició en instancia, por acción de impugnación deducida por la compañía ROMÁN HERMANOS CIA. LTDA. (en adelante también referida como la accionante, la compañía actora), en contra del Director Provincial de Sucumbíos y del Jefe Provincial de Sucumbíos del Departamento de Soporte Operacional del Servicio de Rentas Internas (en adelante también referidos como administración

o autoridad tributaria); respecto del acta de determinación No. 21201924900720888 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio económico 2015, dictada el 23 de mayo de 2019.

2. Del objeto controvertido:

El Tribunal de instancia fijó como objeto de la Litis el siguiente: “Establecer si es procedente dejar sin efecto las glosas judicializadas por el actor denominadas “3.6.1.1.3 Ingresos



en cuentas bancarias locales no justificadas y no declaradas”, “3.6.2.1.1 Inventario no respaldados” y “3.6.3.2.1 Adquisición de activos fijos sin documentos de respaldo válidos”, contenidas en el acta de determinación nro. 21201924900720888 emitida el 23 de mayo de 2018 por la Directora Provincial de Sucumbíos del Servicio de Rentas Internas, considerando las alegaciones de cada parte procesal”.

3. De la resolución de instancia: Mediante sentencia dictada el 21 de diciembre de 2020, resolvió en sentencia: “acepta parcialmente la pretensión de la compañía ROMÁN HERMANOS CÍA. LTDA. a través de su representante legal, el señor Roberth Román Bajaña; en consecuencia se modifica el acta de determinación nro. 21201924900720888 emitida el 23 de mayo de 2019 por el Jefe Provincial de Soporte Operacional de Sucumbíos del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, únicamente en cuanto a las tres glosas impugnadas al ser nulas por incumplir con el requisito constitucional y legal de motivación, correspondiendo a la administración tributaria emitir la respectiva liquidación, e imputar el

afianzamiento rendido en depósito bancario por el actor que obra de foja 1605 del proceso, y de existir diferencia su favor, corresponde su devolución.”.

4. De los recursos horizontales contra la sentencia de instancia: Mediante escrito presentado el 7 de enero de 2021, las 11h24 (a fs. 1801-1807), la parte demandada presentó recursos de aclaración y ampliación; negados por el Tribunal de instancia con providencia de 1 de marzo de 2021, las 08h29 (a fs. del expediente de instancia).

5. Presentación del recurso de casación: La parte demandada, esto es, el Director Provincial de Sucumbíos del Servicio de Rentas Internas al amparo del artículo 268 del COGEP, presentó su recurso de casación, por el siguiente cargo: i) caso tercero, por el que acusa a la sentencia de haber resuelto lo que no era materia del litigio.

6. Admisibilidad del recurso de casación: Mediante auto de 31 de mayo de 2022, las 14h30 (a fs. 7 del cuaderno de casación), el Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, por el caso tercero, del artículo 268 del COGEP.

2. COMPETENCIA

7. La competencia para conocer este recurso de casación deviene de lo previsto en los artículos 184.1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 inciso primero del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

8. El Tribunal de Casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Jueces y Conjueza nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez, doctor Gustavo Durango Vela (E); y Mónica Heredia Proaño (E) (ponente), es competente en virtud de las actas de sorteo de 26 de agosto y 21 de octubre de 2022.

9. Actúa el doctor Gustavo Durango Vela en razón de lo establecido en la Resolución

No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura en cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, por la que se ratificó la continuación en el ejercicio de funciones.

10. Actúa la doctora Rosana Morales Ordóñez en virtud de la Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, dictada por el Pleno del Consejo de la Judicatura, por la que fue designada en calidad de Jueza Nacional.

11. Actúa la doctora Mónica Heredia Proaño, Conjueza Nacional (e), en reemplazo del doctor José Suing Nagua, Juez Nacional, en razón de la aceptación de su excusa mediante auto de 19 de octubre de 2022, las 14h41, y el sorteo de 21 de octubre de 2022.



3. VALIDEZ PROCESAL

12. En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna

que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 6 de noviembre de 2023 a las 14h45.

4. FUNDAMENTACIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN

13. Fundamento del recurrente respecto del vicio acusado por el caso tercero del artículo 268 del COGEP: El casacionista manifiesta:

14. Que, el vicio que se ha producido es el de resolver en sentencia lo que no es materia del litigio, lo cual, la doctrina denomina extra petita.

15. Que, el artículo 313 del COGEP, establece el control de legalidad de los antecedentes o fundamentos del acto impugnado, y no puede ser absoluto, sino que los jueces pueden apartarse del alcance que las partes otorguen a los hechos presentados en la demanda. Se refiere al artículo 19 del COFJ y al principio dispositivo por el que las partes son quienes fijan la materia de la Litis, mientras que el juez únicamente resuelve el proceso en tal mérito.

16. Que, en la demanda, el actor reconoce la firmeza del acto administrativo impugnado y al mismo tiempo, de forma incongruente y contradictoria, solicita que respecto de las tres glosas impugnadas se consideren justificados los ingresos en las cuentas bancarias y se realice una nueva determinación de los valores de participación de los trabajadores, y se consideren como gastos deducibles los valores justificados, y se deje sin efecto el acta de determinación, cuando existen glosas que adquirieron ejecutividad.

17. Que, el actor no presentó reclamo administrativo y, según el artículo 83 del Código Tributario, el acto adquirió firmeza y consecuentemente tiene ejecutividad, y debió proseguirse con la acción de cobro por la vía coactiva, que no se hizo debido al afianzamiento y la suspensión de los efectos del acto impugnado, conforme el artículo 324 del COGEP.

18. Que, el petitum de la demanda se circunscribe a la supuesta justificación de las glosas impugnadas, y que la pretensión del actor debió ser evaluada con la valoración de la prueba aportada y no con la declaración de nulidad por falta de motivación, lo que deja

incompleta al acta de determinación en la conciliación tributaria.

19. Que, en la contestación a la demanda, la administración tributaria se exceptuó y la Litis se trabó única y exclusivamente en establecer si era procedente o no dejar sin efecto las glosas impugnadas que adquirieron firmeza, con la valoración de las pruebas aportadas por las partes procesales, más no determinar si existió falta de motivación del acto determinativo.

20. Que, sobre la delimitación de la Litis, cita el numeral 5.3 de la sentencia que se refiere al objeto controvertido, y manifiesta que el Tribunal procedió a analizar presupuestos fácticos que no fueron argüidos por el actor en la demanda y, por ende, no fueron materia de discusión como es la supuesta falta de motivación del acta de determinación, que no podía discutirse porque adquirió firmeza según el artículo 83 del Código Tributario.

21. Que, sobre el 6.2 de la sentencia respecto de las glosas impugnadas, el Tribunal de instancia se pronunció sobre una supuesta falta de motivación del acto administrativo, y no se hizo referencia a la prueba de la administración tributaria ni a los hechos probados; mientras que la parte actora no desvaneció lo referente a transacciones financieras que afirmó no constituyen ingresos de fuente ecuatoriana, sin que en ningún momento hubiere argumentado falta de motivación.

22. Que, de la ratio decidendi de la sentencia, se aprecia a simple vista que el Tribunal de instancia ha resuelto una cuestión que no era materia del litigio, en la medida que ha examinado un presupuesto de una obligación tributaria que se encuentra en firme, lo que configura la causal en cuanto el Tribunal debió valorar la prueba de las partes, y no lo referente a motivación, que no fue materia de la Litis. Resalta que la trascendencia del vicio radica en que si el juzgador de instancia



hubiere resuelto únicamente lo que corresponde a la Litis, considerando la pretensión y las excepciones presentadas, debió desecharse la demanda; y añade que de aceptarse que la decisión pudo distanciarse de la acción planteada, los hechos expuestos y las pretensiones del actor, se estaría violentando el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 25 del COFJ, al desconocer la vigencia del artículo 83 del Código Tributario respecto de la firmeza de los actos administrativos, sobre los cuales el sujeto no presenta reclamo alguno conforme el artículo 115 del mismo cuerpo legal.

23. Que, el caso reviste trascendencia para la Corte Nacional de Justicia en la medida en que puede realizar un control de legalidad y pronunciarse en cuanto al margen deliberativo de los jueces de instancia respecto del principio iura novit curia, así como los límites para suplir hechos no controvertidos por las partes. Por lo que solicita se case la sentencia y se emita la que corresponda.

24. Fundamento de la contestación al recurso de casación: La compañía ROMAN HERMANOS CÍA. LTDA. en su contestación al recurso manifiesta:

25. Que, la parte demandada al fundamentar la causal ha incurrido en errores que tienen como consecuencia jurídica que sea desechado por el Tribunal casacional, por cuanto se

alegan dos yerros al mismo tiempo respecto de la causal tercera: que existe un vicio de extra petita por el que el recurrente considera que el Tribunal de instancia se ha pronunciado sobre una cuestión que no era materia del litigio; al que incluye otro vicio como el de valoración de prueba que corresponde a la causal cuarta del artículo 268 del COGEP.

26. Que, no cumple con la técnica casacional en la formulación de la causal, por afirmar que el Tribunal A quo ha resuelto un punto que no era objeto del litigio al pronunciarse sobre la motivación del acto impugnado sobre el que no presentó reclamo administrativo.

27. Que, la Constitución de la República concede el derecho de impugnar en sede contenciosa los actos administrativos sin agotar la vía administrativa.

28. Que, le correspondía al Tribunal A quo, realizar el control de legalidad del acto impugnado, consecuentemente al establecer el objeto de la controversia debía referirse a la validez del acto lo que implica per se, que debía verificar el cumplimiento de los requisitos formales, siendo uno de estos el de motivación, lo que demuestra que no se configuran los presupuestos para que prospere el vicio alegado.

29. Que, como petición solicita se rechace el recurso de casación y no se case la sentencia del Tribunal de instancia.

5. PROBLEMA JURÍDICO

30. Para atender el cargo casacional formulado por el casacionista y lo alegado por su contraparte, se analizará si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el

siguiente vicio contenidos en el artículo 268 del COGEP: i) Caso tercero, por haber resuelto lo que no era materia del litigio.

6. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN

31. En su recurso, el casacionista acusa a la sentencia de resolver lo que no es materia del litigio; es decir, del vicio que en doctrina se denomina extra petita. Con el fin de comprender el caso casacional en que sustenta su acusación el recurrente, es preciso referirse a la norma que lo contiene y a la doctrina que lo conceptualiza:

32. El artículo 268.3 del COGEP, a la letra dice:

“Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia”.

33. De la norma en referencia, se colige que el vicio en que basa su acusación el recurrente, es aquel que la doctrina concibe como de in-



consonancia o incongruencia de la sentencia, la que se puede ocasionar de tres formas: i) Extra petita, en que se incurre cuando la sentencia decide sobre peticiones no formuladas o por excepciones que no fueron propuestas; ii) Ultra petita, en que se incurre cuando la sentencia provee más de lo pedido, o es excesiva; y, iii) Mínima petita o citra petita, en que se incurre cuando al fallar omite decidir sobre alguno de los puntos sobre los que se trabó la Litis.

34. Sobre el caso tercero del artículo 268 del COGEP (que constituía la causal cuarta del artículo 3 de la antes vigente Ley de Casación), la doctrina ha expresado: “recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita. Constituye ultra petita cuando hay exceso porque se resuelve más de lo pedido. En cambio, cuando se decide sobre puntos que no han sido objeto del litigio, el vicio de actividad será de extra petita. Se peca por defecto cuando se deja de resolver sobre alguna o algunas de las pretensiones de la demanda o sobre las excepciones, y ello da lugar a la citra petita, llamada también mínima petita. Estos vicios implican inconsonancia o incongruencia resultante del cotejo o confrontación de la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas. Por lo tanto, para determinar si existe uno de estos vicios, el tribunal deberá realizar la comparación entre el petitum de la demanda, las excepciones y reconvenções presentadas y lo resuelto en la sentencia.” (Santiago Andrade Ubidia, *La Casación Civil en el Ecuador*, Fondo Editorial Andrade & Asociados, 2005). “Esta causal debe alegarse por el recurrente en materia de Casación cotejando, armonizando, comparando, confrontando la parte resolutive de la sentencia con las peticiones de la demanda, o la contestación de la demanda donde se propusieron las excepciones.” (Luis Tolosa, *Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2005).

35. De las nociones doctrinarias y de la misma norma del artículo 268.3 del COGEP, se extrae que, para verificar si se ha producido la inconsonancia entre lo pedido y lo resuelto, se requiere que la puntualización de cuáles fueron las pretensiones y excepciones contenidas en los actos de proposición, y la confrontación con la parte resolutive de la sentencia, lo que

ciertamente es deber del casacionista.

36. En la presente causa, el recurrente centra la fundamentación del cargo en tres aspectos: i) al control de legalidad de los antecedentes del acto impugnado en relación con el límite que demarca el principio dispositivo, lo que, en su criterio implica que son las partes quien establecen lo que será materia de la litis; ii) que la pretensión del actor respecto de las tres glosas impugnadas en instancia debió ser evaluada con la valoración de la prueba aportada y no con la declaración de nulidad por falta de motivación; y, iii) que el acto impugnado había adquirido firmeza por no haber sido impugnado en sede administrativa, lo que, desde su óptica, implicaba su ejecutividad, lo que asimismo implicaba que no podía discutirse la falta de motivación del acta de determinación. En suma, concluye que este caso reviste trascendencia para la Corte Nacional de Justicia en la medida en que puede realizar un control de legalidad y pronunciarse en cuanto al margen deliberativo de los jueces de instancia respecto del principio iura novit curia, así como los límites para suplir hechos no controvertidos por las partes. Por lo que solicita se case la sentencia y se emita la que corresponda.

37. De su lado, la contraparte del recurrente, apunala su posición en dos puntos principales: i) que la parte demandada alega dos yerrores al mismo tiempo: la causal tercera por la que formula el vicio de extra petita por el que el recurrente considera que el Tribunal de instancia se ha pronunciado sobre una cuestión que no era materia del litigio, al que incluye otro vicio como el de valoración de prueba que corresponde a la causal cuarta; ii) que al Tribunal de instancia le corresponde realizar el control de legalidad del acto impugnado, consecuentemente al establecer el objeto de la controversia debía referirse a la validez del acto lo que implica que debía verificar el cumplimiento de los requisitos formales como es el de motivación.

38. Con el fin de dar respuesta al cargo denunciado, este Tribunal de Casación destaca que, adicionalmente al marco normativo y conceptual antes definido respecto del vicio de incongruencia acusado, no se puede dejar por fuera la reflexión propia de la materia tributaria, plasmada en los artículos 300 y 313 del COGEP, normas que habilitan al juzgador



de instancia a tutelar los derechos de las personas y realizar el control de legalidad del acto administrativo y de sus antecedentes, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, e incluso puede apartarse del criterio que aquellas atribuyan a los hechos.

39. Frente a ello, es preciso remarcar que, si bien el principio dispositivo que trae el artículo 19 del COFJ establece que los jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley, y que el artículo 92 del COGEP prevé la congruencia en las sentencias, las que deben ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso; no es menos cierto que, en igual medida los juzgadores contencioso tributarios están obligados a realizar el control de legalidad del acto impugnado y de sus antecedentes.

40. De la sentencia de instancia, se observa que el Tribunal A quo, en el apartado “SEXTO.- DE LA MOTIVACIÓN” advierte que verificará lo referente a “la facultad determinadora de la administración tributaria ejercitada en el acta de determinación nro. 21201924900720888 únicamente sobre las glosas judicializadas por el accionante relativas a ingresos en cuentas bancarias locales no justificadas y no declaradas, inventario no respaldados y adquisición de activos fijos sin documentos de respaldo válidos”, así como se refiere a su facultad de efectuar el control de legalidad del acto impugnado y sus antecedentes.

41. Aunque el juzgador de instancia demuestra dificultad en comprender que el acta de determinación impugnada ciertamente sí se encontraba firme en los términos del artículo 83 del Código Tributario, esto es, exclusivamente en la esfera administrativa; está claro en que, al haberse impugnado en sede judicial dicho acto, le corresponde resolver lo concerniente a las glosas que fueron judicializadas, sobre las que pasa a referirse en su análisis.

42. Es en este examen de los fundamentos fácticos que tuvo la administración tributaria para emitir las glosas impugnadas, que el Tribunal de instancia encuentra una afectación a la motivación respecto de las glosas impugnadas y así lo declara. Por consiguiente, se aprecia que, en la parte dispositiva de la sentencia, el juzgador A quo ha definido el destino de las

tres glosas sobre las que el accionante pidió en su pretensión que sean dejadas sin efecto, sin haberse extendido ni a las demás glosas que formaban parte del acto impugnado, ni a otros asuntos que estuvieren por fuera del petitum, ni del objeto de la Litis delimitado en la causa según consta en el apartado 5.3 de la sentencia de instancia.

43. Desde una mirada comparativa entre el objeto controvertido y lo resuelto, y considerando el petitum de la demanda y las excepciones de la contestación según ha expuesto el recurrente, no se encuentra un punto por fuera de la controversia que hubiere sido resuelto en la sentencia.

44. Ahora bien, para explicar de mejor manera el peso del control de legalidad que el juzgador de instancia realiza por mandato legal, de manera análoga, se puede acudir a la doctrina especializada en casación en materia contencioso administrativa, la que explica: “es necesario puntualizar que la incongruencia tiene un tratamiento diferente en cada una de las distintas ramas del derecho.

Así, en materia civil pueden presentarse los vicios de: ultra petita, citra petita o extra petita, que finalmente son susceptibles de remediar a través de los medios ordinarios de impugnación existentes; en cuyo caso, el juzgador de alzada se limitará a verificar si lo resuelto guarda congruencia con lo pedido por las partes quienes, en base al principio dispositivo, han delimitado el objeto de la controversia, el mismo que no puede ser rebasado por el juzgador. Mas, sin embargo, en materia contencioso administrativa no existe instancia ulterior que pueda remediar esa eventual incongruencia (única instancia); y además, este juzgador contencioso administrativo no se guía por el principio dispositivo, sino que va más allá de lo pedido o alegado por las partes, en base al control de legalidad que por ley le corresponde ejercer a la jurisdicción contencioso administrativa. En tal virtud, la incongruencia no es una causal de casación que pueda aplicarse indiscriminadamente en cualquier materia no penal, sino que inexorablemente deberá considerarse las especificidades propias de la materia contencioso administrativa.” (Iván Larco Ortuño, Revista Debate Jurídico Ecuador. Revista Digital de Ciencias Jurídicas. UNIANDÉS, Vol. 6 / Nro. 3 / septiembre-diciembre / Año. 2023, p. 274).



45. En suma, las materias contenciosa administrativa y tributaria, se rigen por el procedimiento especial concebido para ellas, mismo que está contenido en el capítulo II, sección III, título I del Libro IV del COGEP, del que, con particularidad se destaca el artículo 302 que a prevé: “Art. 302.- Sustanciación y prevalencia de las normas de este capítulo. Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia.”

46. A todo esto, es necesario dejar en claro que el acto administrativo adquiere firmeza si no se hubiere presentado reclamo alguno en sede administrativa, acorde a lo establecido en el artículo 83 del Código Tributario; lo que no obsta que el administrado, en ejercicio de su derecho previsto en el artículo 173 de la Constitución de la República, pueda impugnar el acto administrativo ante el órgano correspondiente de la Función Judicial. De lo que se comprende con relativa facilidad que, a pesar de que un acto administrativo esté firme según el artículo 83 del Código Tributario o, una resolución se encuentre ejecutoriada en

los términos del artículo 84 del mismo cuerpo legal, se admita la impugnación en sede contenciosa, sin que la acción planteada obste su ejecución, salvo que se hubiere solicitado, ordenado y rendido caución conforme el tenor del artículo 324 del COGEP.

47. En suma, ha quedado en claro que el juzgador A quo ha resuelto las tres glosas impugnadas por el accionante y sobre las que pidió sean dejadas sin efecto, esto es, las denominadas: “3.6.1.1.3 Ingresos en cuentas bancarias locales no justificadas y no declaradas”, “3.6.2.1.1 Inventario no respaldados” y “3.6.3.2.1 Adquisición de activos fijos sin documentos de respaldo válidos”.

48. De ello que no se halla fuerza suficiente en el fundamento del casacionista, respecto de que el principio dispositivo acota el control de legalidad en materia tributaria; tampoco ha logrado concertar de qué forma la firmeza del acta de determinación impugnada en el proceso de instancia pudo resistir el control de legalidad; ni que en la sentencia recurrida hubiere resuelto lo que no fue materia del litigio.

49. Por consiguiente, se concluye que los argumentos invocados en el recurso de casación no resultan aptos para sustentar, a la luz del caso tercero del artículo 268 del COGEP, el cargo de incongruencia por el vicio de extra petita (haber resuelto en sentencia lo que no fue materia del litigio).

7. DECISIÓN

50. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, resuelve:

1) NO CASAR LA SENTENCIA dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito el 21 de diciembre del 2020.

2) Sin costas ni honorarios que regular.

3) Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen. Resumen de fácil comprensión El Tribunal de Casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha resuelto NO CASAR la sentencia del Tribunal de instancia, por no encontrar que se hubiere resuelto lo que no fue materia del litigio.



Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita



– ARANCEL MIXTO PRODUCTOS IMPORTADOS –

FICHA DE SENTENCIA

Número de Causa	17510-2020-00223
Pretensión de la causa	Pago indebido de aranceles generados en las sub-partidas arancelarias de calzado No. 6402.19.00.00, 6402.20.00.00, 6402.91.00.00, 6402.99.90.00, 6404.11.10.00, 6404.11.10.00 y 6404.11.20.00.
Fecha publicación sentencia	Quito, viernes 19 de mayo del 2023, a las 10h19.
Problemas jurídicos sede casacional	Caso 5: Falta de aplicación de los arts. 425 de la Constitución y 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.

Obiter Dicta / Resumen

Se determina que se ha configurado la falta de aplicación del art. 425 de la Constitución por lo que se dicta sentencia de mérito.

Ratio Decidendi / Argumento Central

La falta de aplicación del art. 425 de la Constitución ha derivado en el rechazo de la demanda; que de haberse aplicado dicho artículo, el Tribunal Distrital hubiera subordinado el Decreto Ejecutivo 367 a los límites previstos en la Lista de Concesiones emitida en aplicación del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Que pretensión del importador partió del hecho de que en la aplicación del Decreto Ejecutivo No. 367 publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 203 del lunes 31 de mayo de 2010 efectuó pagos que desbordaron el techo arancelario previstos en la Lista de Concesiones emitida en aplicación del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, respecto de lo cual formula su reclamo de pago indebido.

En aplicación del art. 425 de la Constitución que consagra el respeto a la jerarquía normativa, dispone que, por la aplicación de la Lista de Concesiones CXXXIII, derivada del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, en aplicación de los arts. 122 y 306 del Código Tributario, el pago realizado por el importador que excede a la medida legal, deberán ser devueltos, dejándose sin efecto la Resolución SENAE-DDG-2020-0189-RE de 16 de junio de 2020. En atención a que la administración no cuestiona los montos pretendidos por el importador para la devolución en el Reclamo 369-2019, sino que niega el derecho por falta de implementación de los topes arancelarios en el sistema informático, serán esos los valores que deberá devolver el SENAE, con los intereses correspondientes de acuerdo al art. 22 del Código Tributario.

Conceptos abordados	Jerarquía normativa.



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
Juez Ponente: Doctor Fernando Antonio Cohn Zurita

Causa No.
17510-2020-00223

Quito,
viernes 19 de mayo del 2023,
las 10h19

VISTOS:

EQUINOX ECUADOR S.A. interpone recurso de casación en contra de la sentencia emitida el jueves 2 de diciembre de 2021, las 13h57, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2020-00223, en la que se resuelve rechazar la demanda presentada y en consecuencia declarar la legitimidad de la resolución impugnada, que negó el reclamo administrativo de pago indebido.

PRIMERO: COMPETENCIA.-

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso, de conformidad con lo dispuesto en los

artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.



SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-

En virtud del sorteo de la causa, realizado el lunes 19 de diciembre de 2022, a las 12h11, se radicó la competencia en la Sala integrada por los Jueces Nacionales José Dionicio Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez (ponente) y el Juez Nacional Encargado Gustavo Adolfo Durango Vela. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante

Resolución Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llamó al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por licencia de la Jueza Nacional, Gilda Rosana Morales Ordóñez, está encargado de su despacho el Conjuez Temporal Fernando Antonio Cohn Zurita, quien actúa como ponente, al haber sido asignada para tal rol en este proceso la jueza reemplazada.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-

La parte actora interpone recurso de casación, el cual es concedido por el Tribunal de Instancia mediante auto de 3 de febrero de

2022, las 15h17, por lo que se remitió el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.-

Mediante auto del jueves 6 de octubre de 2022, las 08h37, dictado por Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación, por la causal quinta

del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los artículos 425 de la Constitución y 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.-

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar. La audiencia de casación

se llevó a cabo el día martes 16 de mayo de 2023, en que intervino la parte recurrente y la contraparte.



SEXTO: ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA/RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS.-

La parte recurrente manifiesta que: i) en la sentencia se expresó que la administración aduanera, conforme con el art. 72.c del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se ha limitado a aplicar el Decreto Ejecutivo que establece el arancel mixto, que integra el ordenamiento jurídico vigente en su momento, por lo que, a criterio de los jueces que emitieron la decisión de mayoría, no se genera violación del régimen legal aduanero; ii) se dejó de aplicar el techo consolidado del

Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio, del que es parte Ecuador, en razón del protocolo de adhesión; que lo determinado en la Lista de concesiones CXXXIII, que fija techo consolidado para las partidas de las mercancías importadas es del 30%; que de haberse aplicado el orden jerárquico previsto en el art. 425 de la Constitución y como consecuencia el artículo 2(1)(b) del Acuerdo OMC, se hubiera llegado a la conclusión de que el pago es indebido.

SÉPTIMO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO POR LA PARTE DEMANDADA.-

No hubo contestación del recurso por la parte demandada.

OCTAVO: ANÁLISIS DE ESTA SALA PARA RESOLVER EL CASO.-

8.1. Problemas jurídicos planteados.- i) Establecer si debía aplicarse el arancel mixto previsto por Decreto Ejecutivo para los productos importados, aunque el monto obtenido supere el porcentaje máximo de arancel consolidado al que se ha comprometido Ecuador por su adhesión a la OMC; ii) Como consecuencia de ello, establecer si los valores pagados por la aplicación del arancel mixto, que superan el techo consolidado, se constituyen en indebidos y por tanto deben ser devueltos, con los intereses correspondientes.

8.2. De acuerdo con el artículo 305 de la Constitución, la creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.

8.3. Mediante Decreto Ejecutivo No. 367 publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 203 del lunes 31 de mayo de 2010, se estableció el arancel mixto de 6 dólares por par de zapatos (arancel fijo), más 10% sobre el valor (arancel advalorem), para varias subpartidas arancelarias, entre ellas las de los productos que fueron importados por la parte actora que son materia de esta controversia: 6402.19.00.00, 6402.20.00.00, 64.02.91.00.00, 6402.99.90.00, 6404.11.10.00, 6404.11.20.00.

8.4. Mediante Decreto No. 3333 del 22 de diciembre de 1995, publicado en el Registro Oficial No. 852 del viernes 29 de diciembre de 1995, el Presidente de la República, dejando constancia de la aprobación del Congreso, mediante Resolución Legislativa del 21 de diciembre de 1995 (en función de la atribución contenida en el art. 59 de la Constitución de ese entonces; resolución publicada en el Registro Oficial No. 853 del martes 2 de enero de 1996), ratificó el Protocolo de Adhesión al Acuerdo por el que se estableció la Organización Mundial de Comercio suscrito el 16 de agosto de 1995.

8.5. En el Registro Oficial Suplemento No. 853 del martes 2 de enero de 1996, consta publicado el texto del Protocolo de Adhesión cuyo texto consta en el referido Registro Oficial, constando una lista de anexos de los Acuerdos aplicables, entre ellos, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cuyo texto se publicó en el Registro Oficial No. 987 del viernes 12 de julio de 2016.

8.6. En el Registro Oficial No. 977 del viernes 28 de junio de 1996 consta publicado el alcance al Protocolo, que contiene los Acuerdos y Documentos en diferentes ámbitos, en el marco de la OMC, entre ellos el Informe del



Grupo de Trabajo sobre la adhesión del Ecuador, con el que se establece la Lista CXXXIII de concesiones y compromisos en materia de mercancías, consolidando su techo arancelario, fijándose en el 30% para los productos de las subpartidas que son objeto de esta controversia.

8.7. En el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, cuyo texto se publicó en el Registro Oficial No. 987 del viernes 12 de julio de 2016, en su artículo II (Listas de concesiones), numeral 1, literal b, se establece que los productos enumerados en la primera parte de la lista relativa a una de las partes contratantes, que son productos de los territorios de otras partes contratantes, no estarán sujetos -al ser importados en el territorio a que se refiera esta lista y teniendo en cuenta las condiciones o cláusulas especiales establecidas en ella- a derechos de aduana propiamente dichos que excedan de los fijados en la lista.

8.8. El artículo 425 de la Constitución establece la jerarquía normativa, prevaleciendo los Tratados y Convenios Internacionales sobre los Decretos, y que, en conflicto de normas, se aplicará la jerárquica superior.

8.9. En la sentencia se recogen las razones por las que en la Resolución impugnada se negó el reclamo de pago indebido, que consiste en el hecho de que el arancel o techo consolidado del 30% no aparece reflejado en el sistema Ecuapass (foja 211 del expediente de instancia) y que el SENA no fija las tarifas arancelarias sino el COMEX, aplicándose el arancel mixto establecido en el Decreto No. 367 (foja 211 vuelta del expediente de instancia).

8.10. Señala también el fallo que no existe discusión respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía, ni del arancel aplicado por el sistema informático ecuatoriano de manera automática, en función del Decreto Ejecutivo No. 367, denotándose que la inconformidad del importador se da por cuanto el arancel aplicado excede del máximo consolidado permitido por la OMC (foja 212 vuelta, del expediente de instancia), concluyendo el Tribunal que la administración aduanera conforme con lo previsto en el art. 72.c del COPCI se ha limitado a aplicar la norma legal y que de existir afectación de derechos por la aplicación del Decreto Ejecutivo en comparación con el techo arancelario consolidado OMC, deberá

ejercer por el canal que corresponda las acciones que estime pertinentes (foja 213 del expediente de instancia).

8.11. El recurrente ha sostenido que el Tribunal ha dejado de aplicar el orden jerárquico previsto en la Constitución, que obliga, en caso de conflicto entre normas, a aplicar la norma jerárquicamente superior.

8.12. Tanto en la resolución impugnada (resumida en el fallo) como en la sentencia, se denota que la negativa a la pretensión del actor no se da por falta de constatación de que los pagos realizados en aplicación del arancel mixto establecido por el Decreto Ejecutivo 367 respecto de los productos importados desbordó el techo arancelario consolidado derivado de la aplicación de acuerdos con la OMC, sino por la falta de implementación de ese referente en el sistema informático de la aduana (en cuanto a la resolución del SENA), y por la vigencia del Decreto, cuyo conflicto con el techo consolidado acordado por el Ecuador en el marco de los convenios de la OMC, requería otro tipo de acción, que no se especifica (en cuanto a la decisión en el fallo de mayoría).

8.13. En conclusión, el Tribunal, aunque no desconoce la existencia del techo arancelario al que está obligado el Ecuador, señala que debe aplicarse el Decreto Ejecutivo que establece el arancel mixto, pues está vigente.

8.14. El Protocolo de Adhesión al Acuerdo que establece la OMC, aprobado por el Congreso de acuerdo a la Constitución de la época y ratificado por el Presidente de la República, conlleva el cumplimiento de los Acuerdos derivados de ella, entre los cuales se encuentra el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, que en su artículo II (Listas de concesiones), numeral 1, literal b, impone la obligación de sujetarse a los techos arancelarios previstos en la lista de concesiones; lista CXXXIII que para los productos importados tenía un tope de arancel de 30%.

8.15. Consistiendo el arancel mixto en la imposición de un arancel fijo de 6 dólares por par de zapatos, más 10% advalorem, en los casos en que el calzado tenga un valor menor, la aplicación del arancel fijo de 6 dólares significará un porcentaje alto respecto del valor del producto, que sumado al arancel advalorem tendrá como resultado la imposición de un arancel total superior al 30%.



8.16. En esos casos específicos, la administración aduanera no podía aplicar el Decreto soslayando el tope arancelario al que está obligado el Ecuador; y si acaso el sistema automático no contemplaba esta limitación, en un reclamo la administración debía “manualmente” calcular el cobro efectuado de más, en trasgresión de acuerdos internacionales.

8.17. Asimismo, el Tribunal Distrital debía aplicar el artículo 425 de la Constitución, velando por el respeto a la jerarquía normativa, de lo que hubiera derivado la aceptación de la demanda.

8.18. El Decreto, per se, no viola los Acuerdos emitidos en el marco de la OMC; pero en su aplicación debe velarse por aplicar el arancel mixto hasta por el porcentaje arancelario consolidado. La administración irrespeta el Acuerdo al no hacerlo en función de una falta de implementación de control en su sistema automatizado. También lo hace el Tribunal Distrital en su decisión de mayoría cuando no aplica al caso concreto la norma jerárquicamente superior.

8.19. La aplicación de un Decreto dentro de los límites establecidos en los Convenios

Internacionales, no constituye una limitación a la soberanía nacional, sino su ejercicio, pues el Acuerdo Internacional se deriva de la decisión del órgano legislativo (integrado por representantes elegidos por la ciudadanía) que ha aprobado el Protocolo de Adhesión al Acuerdo que establece la OMC y de la decisión del Presidente de la República (también elegido por la ciudadanía) que ha ratificado el Protocolo. Los tratados/acuerdos/convenios internacionales deben ser honrados y respetados, siendo inoponibles a ellos la normativa interna, al amparo del art. 425 de la Constitución.

8.20. La falta de aplicación del art. 425 de la Constitución ha derivado en el rechazo de la demanda. De haberse aplicado dicho artículo, el Tribunal Distrital hubiera subordinado el Decreto Ejecutivo 367 a los límites previstos en la Lista de Concesiones emitida en aplicación del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

8.21. Por ello, sin que sea necesario analizar el otro cargo, **SE CASA LA SENTENCIA POR FALTA DE APLICACIÓN DEL ART. 425 DE LA CONSTITUCIÓN.**

NOVENO: SENTENCIA DE MÉRITO.-

En función de que no se desconoce en la resolución impugnada:

i) que el importador ha ingresado al país mercancía cuyas subpartidas arancelarias son 6402.19.00.00, 6402.20.00.00, 64.02.91.00.00, 6402.99.90.00, 6404.11.10.00, 6404.11.20.00;

ii) que la pretensión del importador partió del hecho de que en la aplicación del Decreto Ejecutivo No. 367 publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 203 del lunes 31 de mayo de 2010 efectuó pagos que desbordaron el techo arancelario previstos en la Lista de Concesiones emitida en aplicación del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, respecto de lo cual formula su reclamo de pago indebido;

iii) que el SENA no cuestiona las cifras reclamadas, limitándose a indicar que el sistema informático no ha implementado tales techos arancelarios; esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte

Nacional de Justicia, en aplicación del art. 425 de la Constitución que consagra el respeto a la jerarquía normativa, dispone que, por la aplicación de la referida Lista de Concesiones CXXXIII, derivada del literal b del numeral 1 del artículo II del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, en aplicación de lo establecido en los arts. 122 y 306 del Código Tributario, el pago realizado por el importador que excede a la medida legal (esto es, que desborda los límites previstos en los techos arancelarios), que fueron satisfechos fuera de la medida legal, deberán ser devueltos, dejándose sin efecto la Resolución SENA-DDG-2020-0189-RE de 16 de junio de 2020. En atención a que la administración no cuestiona los montos pretendidos por el importador para la devolución en el Reclamo 369-2019, sino que niega el derecho por falta de implementación de los topes arancelarios en el sistema informático, serán esos los valores que deberá devolver el SENA, con los intereses correspondientes de acuerdo al



art. 22 del Código Tributario. Se deja constancia que el presente caso se distingue de otros en que se discutía la prevalencia del techo arancelario OMC, en que el Tribunal Distrital emitía una conclusión de hecho en el sentido que el importador no había demostrado que la aplicación del Decreto Ejecutivo No. 367 ocasionaba el cobro de un arancel superior al consolidado OMC; conclusión fáctica que no podía ser contrarrestada bajo la causal quinta,

que parte de la aceptación de los hechos tenidos por ciertos por los jueces. En este caso, en cambio, el Tribunal Distrital no desconoce la veracidad de la afirmación del importador en el sentido que había un pago que excedía el techo consolidado, sino que estima que de todas maneras debía aplicarse el Decreto y que el importador debía recurrir a otras vías en defensa de su derecho.

DÉCIMO: DECISIÓN.-

9.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **CASAR** la sentencia recurrida y **DECLARAR CON LUGAR LA DEMANDA**, dejándose sin efecto la Resolución SENAE-DDG-2020-0189-RE de 16 de junio de 2020, debiendo el SENAE devolver los montos pretendidos por el importador en el apartado VII.b de su acción (foja 11 vuelta del expediente de instancia), con los intereses correspondientes de acuerdo al art. 22 del Código Tributario.

9.2. Sin costas.

9.3. Agréguese los escritos presentados.

9.4. Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

9.5. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal vigente.

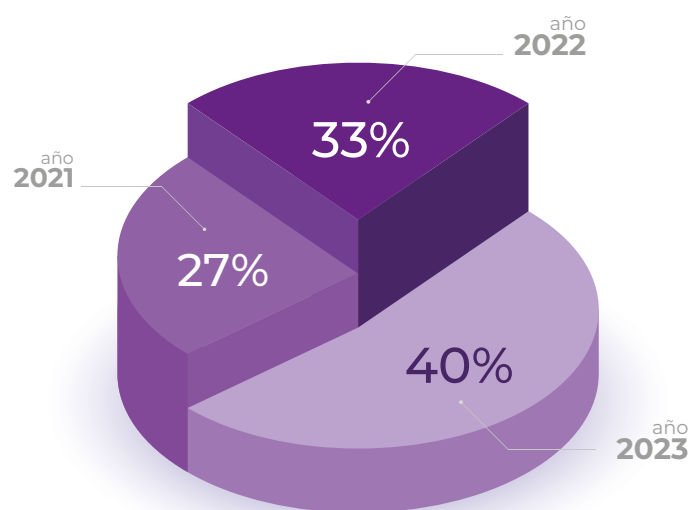
The image features a white background with abstract geometric patterns in various shades of purple and blue. In the top right corner, there is a cluster of overlapping squares and diamonds in light and medium purple tones. In the bottom left corner, there are larger, overlapping triangles and a diamond shape in darker shades of purple and blue. A thin, light purple line extends from the bottom left towards the center, passing through a small diamond shape.

ANEXOS

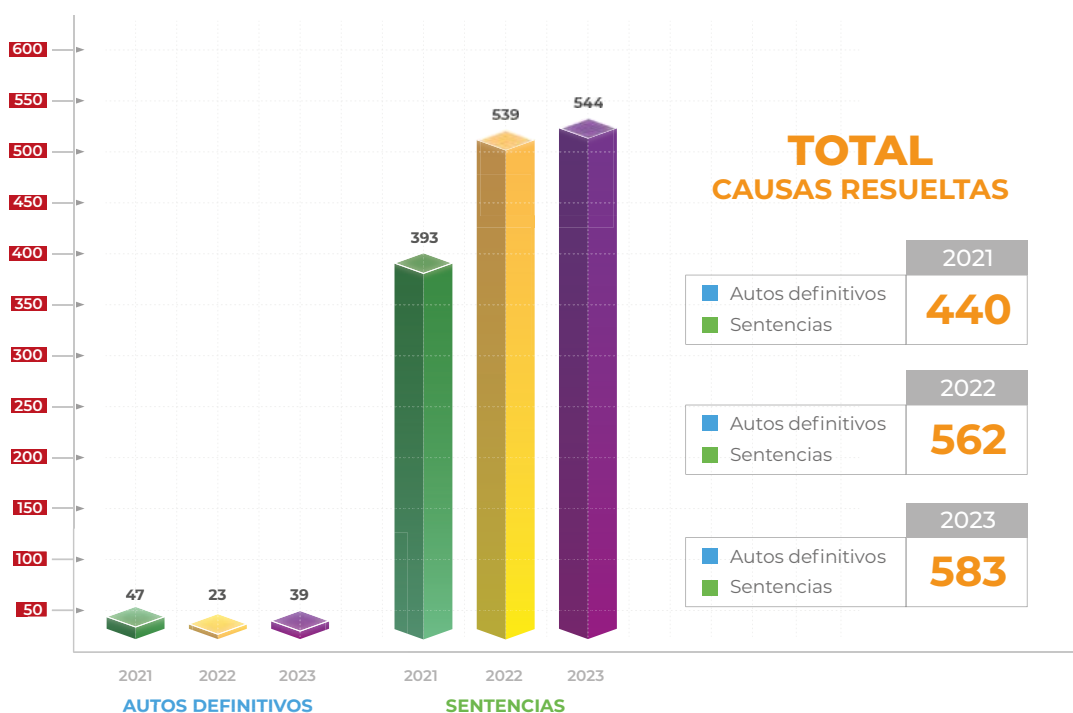


RESULTADOS JURISDICIONALES DE LA SALA TRIBUTARIA DE LA CNJ 2021 - 2023

NÚMERO DE AUDIENCIAS CONVOCADAS 2021 AL 2023

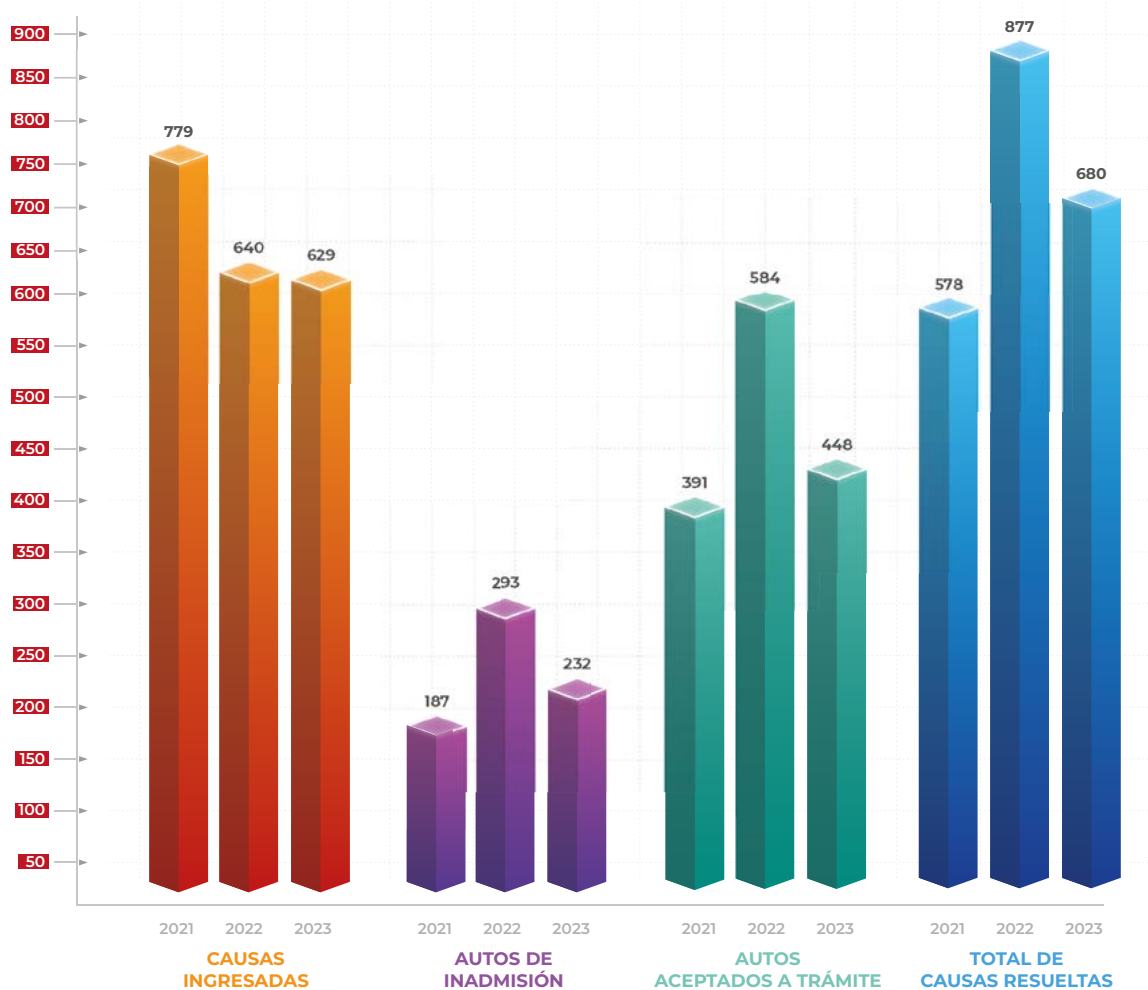


CAUSAS RESUELTAS JUECES





CAUSAS RESUELTAS CONJUECES





PARTICIPACIÓN ACADÉMICA

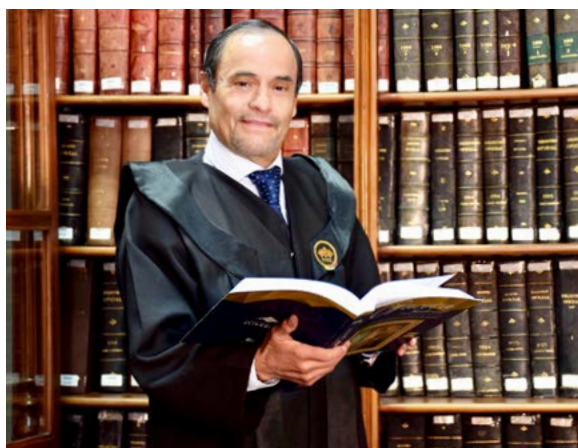
o



Dra. Rosana
Morales Ordóñez

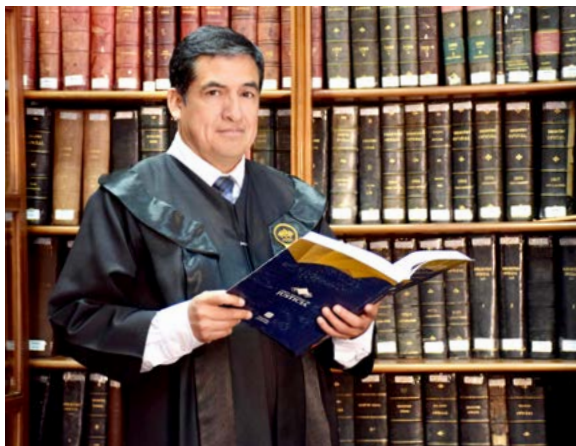


Fecha	Tema de la ponencia
13-10-2022	Sesgos de género como parte de la discriminación en el régimen tributario.
01-12-2022	Mujeres tributaristas: experiencias y desafíos
27-07-2023	Tributación con sesgos de género.
29-11-2023	Análisis del Art. 94 num. 1 del Código Tributario



Dr. Gustavo
Durango Vela

Fecha	Tema de la ponencia
27-07-2023	Precedentes jurisprudenciales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.
28-11-2023	Precedentes Jurisprudenciales Obligatorios de la Sala Especializada Contencioso Tributaria de la Corte Nacional de Justicia.



Dr. José
Suing Nagua

Fecha	Tema de la ponencia
21-10-2021	Congreso Internacional Derechos Humanos de los Contribuyentes.
07-12-2021	El principio de favorabilidad en el procedimiento administrativo sancionador.
24-02-2022	Seminario procedencia de la casación.
22-04-2022	El derecho procesal en materia tributaria. Características y particularidades.
03-09-2022	La praxis contencioso tributaria en los gobiernos municipales.
07-09-2022	El régimen especial, opción para mejorar la gobernabilidad de las grandes ciudades.
13-10-2022	Principios tributarios con enfoque de género.
21-10-2020	Evolución del ejercicio de la potestad tributaria a nivel municipal.
28-10-2022	Los precedentes jurisprudenciales en materia contencioso tributaria y su vinculación con la jurisprudencia constitucional.
21-06-2023	El derecho fiscal.
27-07-2023	Excepciones al procedimiento de ejecución, como mecanismo de impugnación al ejercicio de la potestad coactiva del Estado, en el ámbito tributario.



Dra. Mónica
Heredia Proaño

Fecha	Tema de la ponencia
24-02-2022	Seminario multidisciplinario de actualización jurídica.
31-03-2022	Los acuerdos probatorios en materias no penales.
21-09-2023	Las resoluciones de corrección de pago previo y las facultades de administración tributaria.
29-11-2023	Suspensión del proceso judicial por mediación en materia tributaria



Dr. Fernando
Cohn Zurita



Fecha	Tema de la ponencia
27-07-2023	Desnaturalización del sentido de leyes aclaratorias que se constituyen en leyes retroactivas.



EVENTOS

1 de junio de 2021

Reunión Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

Juezas, jueces, conjuetas y conjueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario se reunieron con el presidente de la Corte Nacional de Justicia para tratar, entre otros temas, la generación de jurisprudencia.

25 de abril de 2022

Taller "Consulta Nacional Estocolmo+50".

El presidente subrogante de la Corte Nacional de Justicia, José Suing Nagua, participó en el taller "Consulta Nacional Estocolmo+50", evento organizado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, donde se analizaron los avances del país en materia ambiental y se plantearán políticas públicas para alcanzar un planeta sostenible.

27 de abril de 2022

Ceremonia de creación de la Fundación Panamericana de Desarrollo.

El presidente subrogante de la Corte Nacional de Justicia, José Suing Nagua, participó en la ceremonia en conmemoración a los 60 años de creación de la Fundación Panamericana de Desarrollo.

7 de junio de 2022

Reunión de trabajo con Fiscalía Nacional Financiera y de Crimen Organizado.

El Dr. José Suing, juez de la Corte Nacional de Justicia, con la asistencia de la Embajada de Francia en Ecuador, mantuvieron reuniones de trabajo con autoridades de la Fiscalía Nacional Financiera y de Crimen Organizado, en el Tribunal de Justicia de París. El objetivo de la cita oficial fue intercambiar experiencias y conocimientos en materia de lucha contra la corrupción y el crimen organizado.



7 de junio de 2022

Visita oficial a la Corte de Casación de París.

El juez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Dr. José Suing, realizó una visita oficial a la Corte de Casación de París, junto al Embajador de Ecuador en Francia, Óscar Orrantia.

8 de junio de 2022

Reunión en la Dirección de Administración Penitenciaria del Ministerio de Justicia de Francia.

El Dr. Jose Suing, juez de la Corte Nacional de Justicia, intercambió experiencias en la Dirección de Administración Penitenciaria del Ministerio de Justicia de Francia, en el marco de la misión auspiciada por la Embajada de Francia en Ecuador.

25 de agosto de 2022

Feria Tecnológica “Justicia Digital en Iberoamérica”.

Los jueces de la Corte Nacional de Justicia, Dra. Rosana Morales y Dr. Gustavo Durango, exponen sobre las herramientas tecnológicas con las que cuenta la Función Judicial del Ecuador, en el marco de la Feria Tecnológica “Justicia Digital en Iberoamérica”, que se realiza en Perú.

17 y 18 de mayo de 2023

Juezas de la CNJ participaron en el Seminario "Los desafíos para incorporar la perspectiva de género en la administración de justicia en Iberoamérica".

La jueza de la Corte Nacional de Justicia, Rosana Morales participó en el Seminario "Los desafíos para incorporar la perspectiva de género en la administración de justicia en Iberoamérica", evento organizado por el Poder Judicial de Chile y la Comisión de Género de ese país.



14 de julio de 2023

Juez de la CNJ participó como expositor en el Congreso Multidisciplinario de Derecho.

El juez de la Sala Tributaria de la CNJ, José Suing, participó como expositor en el Congreso Multidisciplinario de Derecho, con el tema: "El pago indebido, acción directa de impugnación. Naturaleza jurídica y oportunidad para accionar".

El evento académico fue organizado por la Asociación Ecuatoriana de Magistrados y Jueces, la Universidad Península de Santa Elena y el Colegio de Abogados de Loja.

21 de septiembre de 2023

Jueces de la Sala Tributaria de la CNJ participaron en el evento "Un repaso a la última década de la justicia contencioso tributaria".

Los magistrados de la Corte Nacional de Justicia, Rosana Morales y Gustavo Durango, participaron en el evento: "Un repaso a la última década de la justicia contencioso tributaria", organizado por Women in Taxes Ecuador. La conjueza Mónica Heredia dictó la conferencia magistral "Corrección de pago previo".

En el evento se rindió homenaje a juezas y jueces de lo contencioso tributario de este Alto Tribunal y del Distrito Metropolitano de Quito, por su significativo aporte a la administración de justicia del país.

28 de septiembre de 2023

Magistrados de la Sala Tributaria de la CNJ recibieron un reconocimiento por la fundación Women in Taxes Ecuador.

La fundación Women in Taxes Ecuador entregó un reconocimiento a la jueza y jueces de la Corte Nacional de Justicia, Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua, por su destacada labor y contribución al sistema de justicia del país en el ámbito tributario.

28, 29 y 30 de noviembre de 2023

XX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario.

Los jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela, y la conjueza Mónica Heredia Proaño, participaron como ponentes en las XX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, evento organizado por la Universidad Andina Simón Bolívar, el Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, la Universidad Católica de Cuenca y la Universidad Espíritu Santo.



OPINIÓN CIUDADANA

“

Desde 2021, se ha evidenciado un notable progreso en la administración de la justicia tributaria en Ecuador. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia presidida por la Dra. Rosana Morales, ha destacado por la aplicación de criterios sólidamente fundamentados y la emisión de sentencias claras y motivadas. La consistencia y transparencia en sus decisiones reflejan un enfoque meticuloso en la resolución de casos, proporcionando a los contribuyentes y partes involucradas certeza de sus decisiones. Es destacable el actuar de la Dra. Rosana Morales, una mujer altamente capaz e inteligente, quien ha consolidado su posición como referente en el ámbito tributario. Su liderazgo ha contribuido en la construcción de un sistema judicial confiable y justo.

Ab. Dayuma Serrano Añazco
Presidenta WOMEN IN TAX

”



“

Nuestra percepción es positiva. En este tiempo hemos sido testigos de una gran producción de sentencias, con criterios jurídicos muy relevantes que sirven como guía tanto para el accionar de las administraciones tributarias, como para los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales. Aunque no siempre coincidimos con los criterios de la Sala, evidenciamos en las decisiones una adecuada y bien sustentada argumentación jurídica. La Sala ha procurado mayor transparencia en su accionar, y ha conseguido elevar la publicidad de sus sentencias a través de la difusión de las audiencias de casación por las redes sociales. Los Jueces de la Sala participan activamente de eventos académicos, lo cual permite acercar la justicia a los ciudadanos y conocer de mejor forma cómo están llevando a cabo su gestión y cuál es el parecer de la Sala sobre los distintos puntos de derecho que son sometidos a su decisión. En general, la Sala es percibida por la opinión pública como un órgano jurisdiccional neutral y ecuaníme.

Ab. Carmen Amalia Simone Lasso
Socia de la firma Pérez Bustamante & Ponce

”



“

La percepción que como Administración Tributaria tenemos del trabajo que viene realizando la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario desde el 2021 al 2023 es positiva ya que evidenciamos que los recursos de casación admitidos vienen cumpliendo el principio de celeridad, respecto a la tramitación y resolución de las causas.

De igual forma, evidenciamos como sus actuaciones han ido acorde con mandatos de optimización como el principio de publicidad de las causas, en ese sentido, resulta interesante destacar que se ha venido observando una de las finalidades del recurso de casación que es la de interpretar y aplicar el derecho objetivo a través de la unificación de la jurisprudencia de la Sala, y que estas sean de fácil acceso para los abogados de la Administración como del contribuyente. Sin embargo, si es de suma importancia ponerse como objetivo el desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración, hay varios temas que podrían considerarse registrarlos en lista de espera para que sean tratados en el Pleno, sin duda ejercer esta función no es sencilla pero si trascendental.

En el mismo sentido hay que indicar también que frente a la Resolución del Pleno de la Corte Nacional 06-2023 en la que se hace referencia a la estructura formal de las sentencias del máximo órgano de justicia ordinaria, que busca más uniformidad en las sentencias y que se facilite el procesamiento y sistematización de la jurisprudencia, estamos con buena expectativa respecto de como la Sala pueda potenciar su labor jurisdiccional de manera más eficiente.

Sin duda alguna, la apreciación del Servicio de Rentas Internas al accionar de la Sala es afirmativa, pero siempre hay algo que se pueda mejorar como recomendación sería considerar los argumentos planteados de manera oral en las audiencias de fundamentación de los recursos de casación, ya que siempre resulta importante que un sistema de la oralidad se nos permita debatir nuevos cuestionamientos que se van surgiendo o cambiando desde la interposición del recurso de casación o contestación del mismo hasta cuando se lleva a cabo la audiencia, esto como parte del carácter dinámico del sistema jurídico, sin dejar de observarse la naturaleza jurídica del recurso extraordinario de casación y principios como el de especificidad, trascendencia y dispositivo que regulan el accionar del tribunal casacional.

Eco. Mauro Tejada Ramón

SRI - Director Nacional de Grandes Contribuyentes

”



“

Los magistrados de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia han realizado una excelente labor que merece ser reconocida, en virtud de que con sus pronunciamientos a través de los fallos dictados y en los precedentes jurisprudenciales elevados al pleno para su aprobación, han permitido tener una guía fundamental de la aplicación del derecho tributario y la unificación de criterios en casos concretos, lo cual ha coadyuvado a nutrir el foro académico, mejorar la técnica jurídica en las demandas presentadas en los tribunales de instancia, así como al momento de fundamentar un recurso de casación o su contestación.

Dr. Erick Blum Luna

Servicio Nacional de Aduana del Ecuador
Director Nacional Jurídico

”

“

Como abogada puedo decir que la experiencia litigando en la Sala Especializada de lo Tributario ha sido muy satisfactoria. Durante el periodo 2021 - 2023 hemos visto un despacho muy ágil a pesar de la gran cantidad de causas sometidas a su análisis. Los señores magistrados han mostrado un manejo muy prolijo de los procesos en general y especialmente del desarrollo de las audiencias convocadas. Las características permanentes han sido el profundo análisis y el estricto apego al derecho en sus pronunciamientos. Es un honor poder desempeñarse en un contexto de tan alto nivel.

Ab. Gabriela Uquillas Iturralde

Directora Ejecutiva Comité Empresarial Ecuatoriano
Estudio Jurídico Lexvalor Abogados

”



“

La producción de sentencias emitidas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del período 2021 a 2023 responde a la necesidad de contar con alta técnica jurídica, elemento básico para la defensa del ordenamiento jurídico tributario que implica la casación. Los jueces de este período han sabido responder de manera eficaz a su tarea de defensores del control de legalidad y correcta aplicación de la norma tributaria, imperativo básico para enfrentar técnicamente la delicada relación entre los intereses recaudatorios nacionales y la protección de los derechos del contribuyente.

Ab. Pablo Villegas Landázuri
Instituto Ecuatoriano de Estudios Fiscales

”

#SalaTributariaCNJ

DA CLICK
Y **SÍGUENOS** EN NUESTRA REDES SOCIALES

