

# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

RESOLUCIONES:

SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO

R449-2017, R455-2017, R458-2017, R459-  
2017, R461-2017

**RECURSO DE CASACIÓN**

**N° 09503-2011-0070**

*Resolución N°. 449-2017*

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**ACTOR:** CERVECERÍA NACIONAL CN S.A.

**DEMANDADO:** DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE  
ADUANA DEL ECUADOR

**(RECURRENTE)**

Quito, viernes 16 de junio del 2017, las 11h02.

**VISTOS: Composición del Tribunal:** La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores José Luis Terán Suárez, y Ana María Crespo Santos, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso.

## I.- ANTECEDENTES

**1.1.- Sentencia recurrida:** El señor Alberto Yaroslav Vlasak Pérez en calidad de Secretario de Representación y como tal representante legal de la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 26 de enero de 2017 a la 08h44, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación N° 09503-2011-0070, instaurado en contra de las Resoluciones N°s DGNCAJ-DJP-RE-0288 Y DGN-CAJ-DJP-RE-0289 emitidas dentro de los reclamos de impugnación presentados en contra de las Rectificaciones de Tributos N°s GGN-CINDCP-RE-768 y GGN-CIN-DCP-RE-788 correspondientes a las importaciones con DAUS números 13263740, refrendo N° 028-08-10-048674-6, pagada el 19 de junio de 2008 y cuyo fallo declaró sin lugar la demanda presentada por el representante legal de la Cervecería Nacional CN S.A..-----

**1.2.- Admisibilidad:** El recurrente interpone su recurso por la causal **quinta del Art. 3 de la Ley de Casación**; por falta de aplicación de lo previsto en el Art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador en concordancia con el segundo inciso del Art. 273 del Código Tributario. El Dr. Dario Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia mediante auto de admisión de 4 de abril de 2017 a las 09h51 admite el recurso interpuesto por la causal quinta por el vicio denunciado, esto por falta de motivación.-----

**1.3.- Argumentos de la recurrente:** El recurrente manifiesta que se configura la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación ya que la

sentencia recurrida carece de motivación, existiendo falta de aplicación de lo previsto en el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República como garantía del debido proceso en concordancia con el segundo inciso del Art. 273 del Código Tributario. Señala que se observa de los numerales 6.2.1., 6.2.2., 6.2.3, 6.2.4 y 6.2.5 una reproducción del contenido de los actos impugnados, en lo que concierne a la aplicación de la Decisión 371 (artículos 11 y 14) y Resoluciones de la Comunidad Andina de Naciones, sin que de manera clara los juzgadores emitan su propio criterio respecto a la aplicabilidad y pertinencia de las mismas a las importaciones materia de la controversia, menos aún se emite un criterio jurídico fundamentado respecto del cálculo de la rebaja arancelaria aplicada por la Administración Aduanera, es decir lo expuesto por el Tribunal sólo se constituye en meros enunciados que de ningún modo reflejan el razonamiento de los juzgadores. Señala que siendo el motivo de la *litis* la aplicación de normas comunitarias para determinar el porcentaje de la rebaja arancelaria en las importaciones que efectuó CERVECERÍA NACIONAL y que fueron objeto de las Rectificaciones de tributos GGN-CIN-DCP-RE-768 y GGN-CIN-DCP-RE-788, emitidas por la Administración Aduanera, correspondía al Tribunal confrontar las normas comunitarias y decidir, en Derecho, la correcta aplicación de las mismas. Indica que es evidente la carencia del requisito indispensable de motivación en la sentencia recurrida, toda vez que la labor del Tribunal se ha limitado a la exposición de los fundamentos y normas jurídicas que cada parte procesal esgrimió en su defensa. Argumenta que los juzgadores se abstienen de justificar la pertinencia de las normas citadas por la Administración Aduanera y de sus argumentos para determinar que fue correcta la rectificación del porcentaje de rebaja arancelaria motivo de la controversia. Alega que la sentencia nada analiza sobre la aplicabilidad del límite para la rebaja arancelaria a productos marcadores como lo es la cebada, establecida en la Decisión 371 de la Comunidad Andina de Naciones,

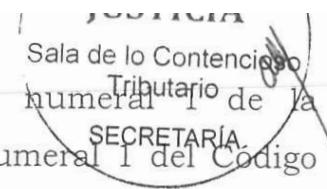
rebaja que a decir de la Administración Aduanera, no puede sobrepasar el 15% correspondiente al Arancel externo común del producto en discusión. Señala que no existe en la sentencia un pronunciamiento claro y determinante para desechar lo alegado por su representada en el sentido de que la Decisión 371 en su Art. 11, permite expresamente la posibilidad de reducir el arancel a cero al aplicar el Sistema Andino de Franja de Precios, norma que si bien ha sido mencionada en la reproducción de los argumentos de cada parte procesal, no forma parte del desarrollo del criterio judicial o se descarta para la adopción del fallo de mayoría. Solicita se case la sentencia.-----

**1.4.- Argumentos de la contestación al recurso:** Admitido el recurso de casación, la parte demandada ha dado contestación en los siguientes términos: Que la sentencia reúne todos los requisitos previstos en el segundo inciso del Art. 273 del Código Orgánico Tributario deviniendo aquello a que la misma se encuentre debidamente motivada. Señala que se evidencia la correcta motivación aplicada por los Jueces respecto a todas y cada una de las pretensiones planteadas por lo que la sentencia cumple con todos los requisitos, deviniendo así la improcedencia del recurso de casación debido a que no existe la falta de motivación que alegan. Pedidos los autos para resolver se considera: -----

## **II.- CUESTIONES PROCEDIMENTALES PREVIAS E IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA A RESOLVER**

**2.1.- Competencia:** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre el recurso de casación,

Virtud de la Soberanía y Poder  
Leal y leal servicio a la Patria



en virtud de lo establecido en los artículos 184, numeral 1º de la Constitución de la República, 185, segundo inciso, numeral 1º del Código Orgánico de la Función Judicial, y 1 de la Ley de Casación. -----

**2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar.-----

**2.3.- Determinación del problema jurídico a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia impugnada por el recurrente tiene sustento legal y para ello es necesario determinar lo siguiente: -----

**A)** ¿En la sentencia de instancia, se configura la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación al supuestamente infringir el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República en concordancia con el Art. 273 del Código Tributario, relacionadas con a la motivación de las decisiones judiciales?-----

### III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1.- Consideraciones Casacionales generales:** Previo a abordar los vicios denunciados por la autoridad demandada, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil

pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: “*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*”; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: “[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación, cinco causales sobre las que se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que “*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir*

*de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.”. Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). -----*

**3.2 Identificación del problema jurídico:** El problema jurídico planteado en el punto 2.3., literal A) de la presente sentencia guarda relación con la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación que establece: “...5ta. *Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.*”. Respecto a la falta de motivación de la sentencia, el Doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, página 136, Andrade&Asociados, Fondo Editorial, sobre la causal quinta manifiesta que la Primera Sala de lo Civil y Mercantil en la Resolución N° 271 de 19 de julio de 2001, en el juicio 90-01 (DAC vs. Cobo, publicada en el Registro Oficial 418 de 24 de septiembre de 2001) indica: *“Toda sentencia debe ser motivada, esto es, contener la razones o fundamentos para llegar a la conclusión o parte resolutiva. La falta de motivación está*

efecto la anulación del fallo....". **3.2.1.- Contenido material de la norma denunciada:** Conforme lo establece el Art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República, a la letra dice: "...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..." Por su parte el Art. 273 del Código Tributario expresa: "Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad.- La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos (El subrayado pertenece a la Sala).-----

**3.3.- Análisis doctrinario del controvertido jurídico:** **3.1.1.-** El problema jurídico planteado en el punto 2.3., literal A) de la presente sentencia guarda relación con la **causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación** que establece: "Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.". Dicho cargo se refiere a la transgresión de normas

relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia, 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; y, por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles. En cuanto a la no motivación de la sentencia, que es uno de los cargos alegados, el mismo mantiene relación con la falta de los requisitos de la sentencia. Esta Sala Especializada ha señalado que motivar constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en que el juez apoya su decisión. (Sentencias 322-2012, 613-2012, 093-2013, 124-2013, 211-2013). Es menester indicar que esta Sala Especializada en innumerables fallos ha señalado que la motivación es la explicación de la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la *litis* del proceso, luego de que estos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas (línea de pensamiento sobre la motivación que ha sido expuesta por esta Sala Especializada en los casos 660-2012, 414-2012, 458-2012, 093-2013, 147-2013, 216-2013, 443-2013 entre otros, en donde la materia de estudio ha sido el control sobre la ausencia o inexistencia de motivación). **En consecuencia la ausencia de estos razonamientos o explicaciones es uno de los vicios a perseguir en base a la causal quinta**, por falta del requisito de la sentencia denominado motivación, puesto que se atenta contra el imperativo constitucional exigido a todas las decisiones judiciales. Cabe mencionar también lo que dice la doctrina acerca de la motivación y para lo cual citamos lo que manifiesta Fernando de la Rúa en su libro el Recurso de Casación en el Derecho Positivo Argentino, (Editor Víctor P. de Zavalía. Buenos Aires, página 149) acerca de la motivación: “*La motivación de la sentencia constituye el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que se consignan habitualmente en los*

“considerandos” de la sentencia. *“Invoca este autor que para Couture, Vocabulario Jurídico, página 425 y Claria Olmedo, ob, cit define a la motivación como “conjunto de razonamientos, tanto en el aspecto fáctico como en el jurídico, en los cuales el Tribunal apoya las conclusiones que han de ser el basamento del dispositivo”.* -----

### **3.1.4) Control de legalidad en relación a la motivación del fallo:**

Anteponiendo las premisas expuestas en los numerales que anteceden, esta Sala Especializada procede a analizar el contenido del fallo recurrido, desglosando lo siguiente: **1)** Como antecedentes la enunciación de las afirmaciones de las partes en sus respectivos escritos de impugnación y contestación, **2)** En el considerando PRIMERO la verificación de la competencia del Tribunal de instancia para conocer la causa; **3)** En el considerando SEGUNDO la declaración de validez del proceso, **4)** En el considerando TERCERO la enunciación de las normas legales relacionadas al caso, **5)** En el considerando CUARTO se delimita el acto impugnado, la descripción de los hechos, enunciación de la prueba solicitada por la parte actora. **6)** En el considerando QUINTO se enuncian las pruebas presentadas por la parte demandada. **7)** En el considerando SEXTO se analiza la motivación del acto impugnado, se analiza la normativa aplicable al caso. **8)** En el considerando SÉPTIMO se valoran las pruebas presentadas por las partes relacionando los hechos comprobados por el Tribunal A quo con la normativa que a su criterio se aplica al caso, situación que se observa a partir del considerando séptimo como se verifica a continuación: **“SÉPTIMO: De la revisión de los autos, se observa con relación a la Indebida aplicación de las normas comunitarias; y, la Aplicación del Sistema Andino de Franjas de Precios (SAFP), lo siguiente: 7.1. La compañía CERVECERIA NACIONAL CN, realiza dos importaciones de cebada, la primera con el DAU 13263740, refrendo No. 028-08-10-009926-8;**

embarcado el 15 de enero de 2008 y con arribo al país el 30 de enero de 2008, la segunda importación con DAU 13629867 refrendo SECRETARIA N° 028-08-10-048674-6; embarcado el 13 de mayo de 2008 y arribó al país el 11 de junio de 2008, por estas importaciones la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la CAE emitió las Rectificaciones de Tributos Nos. GGN-CIN-DCP-RE-788 y GGN-CIN-DCP-RE-768, con fecha 28 de diciembre del 2010, señalando en lo principal: "Error en cálculo del procedimiento de aplicar la preferencia arancelaria y el derecho variable del Sistema Andino de Franja de Precios (SAFP)", disponiendo que la compañía CERVECERIA NACIONAL CN S. A., pague un valor mayor de impuesto, más el 20% de recargo, aplicando la Administración Aduanera, las disposiciones contempladas en los artículos 53; y literal b) del artículo 111, Disposición II Operativas de la ley Orgánica de Aduanas en concordancia con el artículo 68 del Código Orgánico Tributario; La resolución 1195 y; La Decisión No. 371.- 7.2. La parte actora alega, que la demandada aplicó erróneamente el artículo 14 de la Decisión 371, cuando debió aplicarse el artículo 11 que refiere, al SAFP para productos marcadores. 7.3. Respecto de lo expuesto, el Artículo 1 de la Decisión 371 establece en lo principal; El Sistema Andino de Franjas de Precios Agropecuarios, con el objetivo principal de estabilizar el costo de importación de un grupo especial de productos agropecuarios caracterizados por una marcada inestabilidad de sus precios internacionales, o por graves distorsiones de los mismos. Con tal fin, los Países Miembros aplicarán a las importaciones de estos productos procedentes de terceros países, derechos variables adicionales al Arancel Externo Común (AEC), cuando los precios internacionales de referencia de dichos productos sean inferiores a determinados niveles piso. Asimismo, los Países Miembros aplicarán rebajas al AEC para reducir el costo de importación cuando los precios internacionales de referencia sean superiores a determinados niveles techo. 7.4. La Directora de Control Posterior Coordinación General de la CAE, procedió a realizar la Rectificación de Tributos a las Declaraciones Aduanera

Única N°. 13263740 y 13629867 con refrendos Nos. 028-08-10-009926-8 y 028-08-10-048674-6 de acuerdo a lo previsto en el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente en aquella época, por error en los cálculos del procedimiento de aplicar las preferencias arancelarias y el derecho variable del Sistema Andino de franjas de Precios, con fundamento en la Resolución No. DGN-568-2009 del 1 de abril del 2009, de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, publicada en el Registro Oficial No. 591 de fecha 15 de mayo del 2009, y del Oficio No. CGGA-DNA-PYNA-OF-0545 de fecha 20 de febrero de 2010; suscrito por la Coordinadora General de Gestión Aduanera, y consecuentemente se emitieron las Resoluciones Nos. CAJ-DJP-RE-288 y CAJ-DJP-RE-289, el 18 de abril del 2011, que son materia de impugnación en el presente juicio, y que fueron resueltos en los Reclamos Administrativos Nos. 015-2011 y, 016-2011, tomando en consideración, que en la primera importación con arribo al país el 30 de enero del 2008, la compañía CERVECERIA NACIONAL CN, importó 6,400 TM de Cebada, clasificada en la subpartida 1003.00.90.00, Precio Piso: 148, Precio Techo: 159, que está relacionada con el DAU 13263740, Refrendo Nro. 028-08-10-009926-8, y la Resolución Nos. CAJ-DJP-RE-288; y la segunda importación con arribo el 11 de junio de 2008, en donde la compañía CERVECERIA NACIONAL CN, importó 10,563.00 TM de Cebada, clasificada en la subpartida 1003.00.90.00, Precio Piso 153 y Precio Techo: 172, relacionada con el DAU 13629867, con refrendo Nro. 028-08-10-048674-6, y la Resolución Nos. CAJ-DJP-RE-289; de acuerdo al cálculo previsto en la Resolución 1143, del fecha 1 de febrero del 2008, sobre el Precio referencial, y las Tablas Aduaneras del Sistema Andino de Franjas de Precios para el periodo 01 de abril 2008 al 31 de marzo de 2009 en la que ubican en la tabla No. 7 del producto marcador de cebada y productos vinculados.” (El subrayado corresponde a esta Sala); en consecuencia como se puede observar el fallo recurrido conforme el Art. 76, numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, sí se encuentra motivado, es decir no existe

ausencia o falta de motivación como lo alega en recurrente en su recurso, por lo tanto no se configura la causal quinta invocada por el recurrente. Es importante mencionar que esta Sala Especializada considera que no porque la fundamentación jurídica del Tribunal A quo sea contraria a los intereses del recurrente, significa que exista falta de motivación en el fallo, sin que ello obste el derecho del casacionista a que pueda plantear el recurso de casación por las otras causales previstas en el Art. 3 de la Ley de Casación. Por todo lo expresado, esta Sala concluye que no se configura la causal quinta invocada.-----

#### IV.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

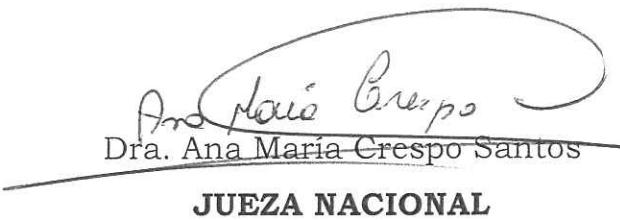
#### SENTENCIA

No se casa la sentencia y por lo tanto se desecha el recurso de casación interpuesto. Sin costas. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en calidad de Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, expedida por el Consejo de la Judicatura. Notifíquese, devuélvase y publíquese.-----

Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ PRESIDENTE**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos  
**JUEZA NACIONAL**

Certifico:



Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes dieciseis de junio del dos mil diecisiete, a partir de las trece horas y diez minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que el Juez de lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Corte Nacional de Justicia dictó en su contra, a favor de la S.A. CERVECERIA NACIONAL CN S.A. en la casilla No. 3736 y correo electrónico marthamariela76@hotmail.com, morellana@fides.ec, acordero@fides.ec, elee@fides.ec del Dr./Ab. VELEZ ZAMORA MARTHA MARIELA DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico sammy\_cp88@hotmail.com 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, acornejo@aduana.gob.ec del Dr./Ab. CORNEJO PARRALES ANA MARIA. Certifico

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
**SECRETARIA RELATORA**

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las ocho (8) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 09503-2011-0070 (Juicio No. 09503-2011-0070) que sigue CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas Quito, 22 de junio de 2017. Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
SENTENCIA DE MAYORIA: Dr. Darío Velástegui Enríquez y Dr. Juan Montero Chávez

Sala de lo Contencioso Tributario  
SECRET

**ACTOR:** Eco. Julio Antonio Mackliff Elizalde, Vicepresidente Ejecutivo – Gerente General y representante legal de la compañía del BANCO DE GUAYAQUIL S.A.

**DEMANDADO:** Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (RECURRENTE).

Quito, a lunes 11 de junio del 2017, las 15h 1.

**VISTOS:** (636-2014)

**I. ANTECEDENTES:**

**1.1.** El economista Antonio Avilés Sanmartín, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, Cuarta Sala, el 19 de noviembre de 2014, las 08h27, dentro del juicio de impugnación No. 2012-0129, deducido por el economista Julio Antonio Mackliff Elizalde, en calidad de Vicepresidente Ejecutivo-Gerente General y Representante legal del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., en contra de la Resolución Nro. 109012012RRECo24191 emitida por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas.

**1.2.** La sentencia impugnada acepta parcialmente la demanda de impugnación interpuesta por BANCO DE GUAYAQUIL S.A., fallo que en su parte relevante señala: *“declara parcialmente con lugar la demanda propuesta por el señor el economista Julio Antonio Mackliff Elizalde, en su calidad de Vicepresidente*

*Ejecutivo-Gerente General y Representante Legal del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., en cuanto: a) Revoca parcialmente la Resolución N°. 109012012RREC024191, dictada por el Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, y modifica por consecuencia, el Acta Definitiva de Determinación N°. 0920120100098 por concepto del Impuesto a la Renta del año 2007, en los términos que quedan expuestos en los considerandos precedentes de este fallo. b) Habiéndose modificado la base de liquidación del impuesto a la renta del ejercicio 2007, se dispone que el Servicio de Rentas Internas practique una nueva liquidación que se realizará de acuerdo con las consideraciones y modificaciones señaladas en esta sentencia.- Sin costas ni honorarios que regular.- (...)"*

1.3. El recurso de casación es admitido a trámite por el tribunal juzgador mediante auto de 16 de diciembre de 2014, para ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso; y,

1.4. Es preciso poner de manifiesto que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conoció y resolvió el recurso planteado mediante sentencia de 2 de octubre del 2015, las 09h35. Sin embargo, dicha sentencia fue objeto de acción extraordinaria de protección propuesta por Víctor Hugo Alcívar Álava, Vicepresidente Ejecutivo-Gerente General del Banco de Guayaquil S.A., en la que la Corte Constitucional, mediante sentencia N°. 240-16-SEP-CC, de 27 de julio de 2016, dentro de la causa signada con el N°. 1910-15-EP, acepta la acción extraordinaria de protección planteada y dispuso como medidas de reparación integral lo siguiente: “3.1. Dejar sin efecto la sentencia del 2 de octubre del 2015, dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso extraordinario de casación signado con el N° 0636-2014.; 3.2. Disponer que otros jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conozcan y resuelvan el recurso extraordinario de casación referido en el numeral

anterior, en observancia a una aplicación integral de esta ~~decisión~~<sup>DECISIÓN</sup> constitucional, esto es considerando la *decisum* o resolución, así como los argumentos centrales que constituyen la *ratio decidendi*.”

## II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

**2.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tiene competencia para conocer los recursos de casación según lo dispuesto en los artículos 184 de la Constitución de la República del Ecuador, número 1 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y número 2 del art. 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 1 de la Ley de Casación.

**2.2.** Conocemos la presente causa en nuestra calidad de conjuezas y conjueces nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resoluciones del Pleno del Consejo de la Judicatura números: 013-2012 de 24 de febrero de 2012; y, 042-2015 de 17 de marzo de 2015, mediante las cuales se designó y posesionó a las conjuezas y conjueces de la Corte Nacional de Justicia de conformidad con lo dispuesto en el art. 200 del Código Orgánico de la Función Judicial, previo el cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales previstas para el efecto; Resolución del Pleno del Consejo de la Judicatura No. 060-2015 de 1 de abril de 2015 para la integración de las salas especializadas de conjuezas y conjueces de la Corte Nacional de Justicia; así como del sorteo que constan a fojas 116 del proceso.

## III. VALIDEZ

**3.1.** Para la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de impugnaciones; por tanto al no existir ninguna circunstancia que puede afectar

la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera:

#### IV. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

4.1. El economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director del Servicio de Rentas Internas Regional Litoral Sur, fundamenta su recurso en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, estableciendo como normas infringidas: **a)** Con relación al considerando séptimo del fallo recurrido (Ingresos: Ventas de Bienes Adjudicaciones Inmuebles: arts. 1585 del Código Civil y en el art. 9, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; **b)** Con relación al considerando décimo segundo del fallo recurrido (Gastos Provisiones Deducibles) normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; **c)** Con relación al considerando décimo quinto del fallo recurrido (Intereses Moratorios): arts. 21 del Código Tributario vigente en el ejercicio fiscal 2007; 21 del Código Tributario vigente en el ejercicio fiscal 2008; **d)** Con relación al considerando décimo sexto del fallo recurrido (Anticipo del Impuesto a la Renta): arts. 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; y, 83 del Código Tributario.

4.1.1. En relación a la **causal primera**, respecto de la GLOSA INGRESOS: VENTAS DE BIENES ADJUDICACIONES INMUEBLES, (considerando séptimo del fallo recurrido), considera que existe **aplicación indebida** de los arts. 1585 del Código Civil y en el art. 9, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, falta de aplicación de los arts. 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, vicios que han sido determinantes para

la parte dispositiva del fallo; fundamentándolo de la siguiente manera: “*Tal como se puede apreciar, la norma transcrita sobre estas líneas se limita a señalar que, por regla general, el pago se debe realizar de conformidad con el tenor de la obligación a la que se encuentre atado. Esta premisa normativa conduce a la Sala a exponer que si el préstamo otorgado por la entidad financiera fue efectuado en dinero, el deudor debió pagar en dinero también la obligación. A raíz de esta exposición, la Sala concluye que la enajenación de bienes entregados como dación en pago; al no ser esta dación el mecanismo habitual para la solución de las obligaciones existentes entre el deudor y la entidad financiera acreedora; con constituye una actividad habitual del banco. De lo expuesto se desprende la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 1585 del Código Civil en la resolución del presente litigio. La mencionada norma de derecho no versa sobre ningún criterio que permita establecer si la venta de bienes recibidos en dación en pago, como mecanismo de cobro de las obligaciones por parte de las entidades financieras, es una actividad habitual inherente al giro de su negocio. La norma que ha sido aplicada de forma indebida únicamente menciona de manera general que las obligaciones deben ser pagadas de conformidad al tenor de la obligación, sin perjuicio de los casos especiales que dispongan las leyes. (...) La Sala juzgadora, en virtud del punto central del litigio, debió aplicar las normas de derecho contenidas en los artículos 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. A partir de las normas de derecho contenidas en la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, la Sala juzgadora habría llegado a las siguientes conclusiones unívocas: 1) el cobro de créditos constituye actividad regular de las instituciones financieras (artículo 51) y, 2) las enajenaciones son parte del giro del negocio de este tipo de entidades, pues los bancos tienen la obligación legal de enajenar los bienes obtenidos como consecuencia de adjudicación o dación en pago (artículo 119). Más adelante señala: “(...) Las exenciones en materia tributaria son taxativas y obedecen de forma estricta al principio de reserva de ley, tal como lo dispone el artículo 4 del Código Tributario. De este modo, es menester precisar que la aplicación de*”

una norma de derecho relacionada con una exención tributaria es debida únicamente si el razonamiento del juzgador expresado en la sentencia es conducente hacia la configuración de los presupuestos legalmente establecidos para que esta exención opere. En el caso del presente proceso, la aplicación de la norma de exención establecida en el artículo 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno es indebida porque no se ha configurado el presupuesto de exención establecido en la norma. De acuerdo a la norma de derecho indebidamente aplicada, se encuentran exentos del Impuesto a la Renta los ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Adicionalmente, la norma aclara que para que se considere "ocasional", la enajenación debe ser de aquellas que no corresponden al giro ordinario del negocio. Como ya se explicó en párrafos anteriores, la Sala ha llegado a una conclusión equivocada a partir de una aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 1585 del Código Civil, la misma que le ha llevado a conferir el carácter de ocasional a un conjunto de operaciones que sí corresponden al giro ordinario del negocio de la entidad financiera accionante. Posteriormente manifiesta: "(...) la Sala juzgadora debió considerar que existe norma expresa que exige que las instituciones financieras realicen la venta de los bienes inmuebles obtenidos como "dación en pago" o "adjudicación" dentro del periodo de una año, lo cual indudablemente da cuenta de que la actividad es regular en el ámbito bancario y está indisputablemente vinculada a la actividad descrita en la letra ñ) el artículo 51 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. Finalmente: (...) Sin embargo, como consecuencia de la aplicación indebida y de la falta de aplicación de las mencionadas normas de derecho, el juzgador toma una decisión que se contrapone al sistema jurídico y dispone: "...la actividad de venta o enajenación de inmuebles adquiridos por dación en pago no es una actividad habitual del Banco de Guayaquil S.A.", a pesar de que, como ya se ha explicado con abundante detalle, esta actividad se encuentra directamente vinculada a la función de la institución financiera de cobrar créditos y que en caso de que estos créditos sean satisfechos mediante bienes

adquiridos en adjudicación o dación en pago, la institución“(...) Esta ~~SECRET~~ apreciación adolece de vicio de aplicación indebida de la norma en razón del tiempo, por cuanto la Sala olvida en si juzgamiento que la liquidación de los intereses por mora en obligaciones tributarias no se cuenta con relación al ejercicio fiscal durante el cual se generó la obligación tributaria, sino a partir de la fecha en la que el sujeto pasivo debió cumplir con la obligación de declaración y pago de la misma. Por ello, se ha configurado también la causal primera por falta de aplicación de la norma de derecho vigente para el año 2008. De conformidad con el artículo 72, número 1 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno, la obligación de declaración y pago del Impuesto a la Renta se genera a partir de febrero hasta abril del “año siguiente al que corresponda la declaración”. Consecuentemente, si bien la obligación que corresponde declarar y pagar es con cargo al ejercicio fiscal 2007, los intereses generados con relación a esta obligación se generan a partir del año 2008. Es decir, el sujeto pasivo se constituye en mora de la obligación de declaración y pago en el 2008; por lo tanto, la norma con respecto a los intereses moratorios que se debe aplicar en el presente caso es la vigente en el año 2008 y no la vigente en el 2007. (...) El vicio alegado es trascendente por cuanto –como bien lo indica la Sala juzgadora en el fallo recurrido-(sic) existe una diferencia sustancial entre la aplicación de la norma vigente en el 2007 y la vigente en el 2008, a pesar de que sea el mismo artículo 21 del Código Tributario. Si aplicamos la norma del 2007, el cálculo para los intereses es considerando el interés anual equivalente al 1.1. veces de la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. En cambio, si aplicamos la norma vigente al 2008, que es la que debió ser aplicada por la Sala juzgadora, los intereses se calculan tomando en cuenta el interés anual equivalente al 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. (...)” tiene la obligación de venderlos. (...)”.

4.1.2.- En relación a la causal primera, respecto de la GLOSA GASTOS PROVISIONES DEDUCIBLES, (considerando décimo segundo del fallo recurrido), considera que existe errónea interpretación de las normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; así como la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el art. 10, número 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos vicios han sido determinantes en la parte dispositiva del fallo, fundamentándolo de la siguiente manera: “*(...) En el texto transcrita sobre estas líneas podemos apreciar que las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero establecen criterios claros con relación a las provisiones genéricas que deben, con carácter obligatorio, constituir las instituciones financieras en el Ecuador. La Sala juzgadora ha interpretado la norma de manera errónea al señalar en su sentencia que “se entiende que son obligatorias” todas las provisiones genéricas. Esta interpretación errónea parte de equivocadas premisas por parte del juzgador, quien en su fallo alude a que la norma de derecho no menciona que las provisiones sean potestativas y que ésta incluye a las inversiones como parte de los activos de una institución financiera. En primer lugar, es necesario indicar que la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero sí contempla la constitución de provisiones genéricas voluntarias, tal como consta en el número 9.4) de esta sección. Por lo tanto, queda demostrado a través de la simple lectura del numeral citado que esta primera premisa bajo la cual el juzgador interpreta la norma aplicada es errónea. De igual manera, es necesario señalar que esta sección en ninguno de sus diferentes numerales se refiere a las inversiones*

como parte de los activos de una institución financiera, y, en todo caso, esta ~~SECRÍ~~ premisa tampoco puede llevarnos a la conclusión unívoca de que todas las provisiones genéricas son de carácter obligatorio. La norma erróneamente interpretada por la Sala juzgadora, como ya expresamos, no se refiere a la obligatoriedad de las "provisiones genéricas para inversiones" sino específicamente a riesgos adicionales en cartera de crédito, créditos comerciales y vivienda. (...) Como consecuencia de la errónea interpretación que acusamos dentro de la presente fundamentación, el juzgador toma una decisión que se contrapone al ordenamiento jurídico vigente en materia de deducibilidad de provisiones y concluye que "... lo antes expuesto demuestra, sin lugar a dudas, que las provisiones que se hagan para cubrir pérdidas en el valor de los activos son obligatorias y no voluntarias", a pesar de que, como ya se ha explicado con abundante detalle, la correcta interpretación de las normas contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, en particular del artículo 9, nos conduce de forma inequívoca a concluir exactamente lo opuesto; es decir, que las provisiones constituidas por BANCO DE GUAYAQUIL S.A. son voluntarias. (...)"

4.1.3. En relación a la causal primera, respecto de la GLOSA INTERESES MORATORIOS, (considerando décimo quinto del fallo recurrido), alega aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el art. 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal 2007 y falta de aplicación de la norma de derecho contenida en el artículo 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal del 2008, exponiendo que: "(...) Esta apreciación adolece de vicio de aplicación indebida de la norma en razón del tiempo, por cuanto la Sala olvida en su juzgamiento que la liquidación de los intereses por mora en obligaciones tributarias no se cuenta con relación al ejercicio fiscal durante el cual se

generó la obligación tributaria, sino a partir de la fecha en la que el sujeto pasivo debió cumplir con la obligación de declaración y pago de la misma. Por ello, se ha configurado también la causal primera por falta de aplicación de la norma de derecho vigente para el año 2008. De conformidad con el artículo 72, número 1 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno, la obligación de declaración y pago del Impuesto a la Renta se genera a partir de febrero hasta abril del “año siguiente al que corresponda la declaración”. Consecuentemente, si bien la obligación que corresponde declarar y pagar es con cargo al ejercicio fiscal 2007, los intereses generados con relación a esta obligación se generan a partir del año 2008. Es decir, el sujeto pasivo se constituye en mora de la obligación de declaración y pago en el 2008; por lo tanto, la norma con respecto a los intereses moratorios que se debe aplicar en el presente caso es la vigente en el año 2008 y no la vigente en el 2007. (...) El vicio alegado es trascendente por cuanto –como bien lo indica la Sala juzgadora en el fallo recurrido- existe una diferencia sustancial entre la aplicación de la norma vigente en el 2007 y la vigente en el 2008, a pesar de que sea el mismo artículo 21 del Código Tributario. Si aplicamos la norma del 2007, el cálculo para los intereses es considerando el interés anual equivalente al 1.1. veces de la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. En cambio, si aplicamos la norma vigente al 2008, que es la que debió ser aplicada por la Sala juzgadora, los intereses se calculan tomando en cuenta el interés anual equivalente al 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador. (...)”

**4.1.4.** En relación a la **causal primera**, respecto del **ANTICIPO AL IMPUESTO A LA RENTA**, (considerando décimo sexto del fallo recurrido), considera que existe falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva y aplicación indebida del artículo 83 del Código Tributario. Vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva

del fallo. “(...) Las consideraciones plasmadas en el párrafo anterior ~~se~~ se encuentran consagradas en las normas de derecho contenidas en los artículo 82 del Código Tributario y 68 del ERJAFE. En virtud de estas normas de derecho, el Acta de Determinación goza de las mencionadas presunciones y en virtud de ello su contenido se considera acorde a las leyes y es procedente atenerse a ella, aún en caso de que sea impugnado. Lo que se suspende la facultad recaudadora de la Administración. No obstante, es necesario reiterar que las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, facultad a la Administración para presumir que el Acta de Determinación emitida con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006 contiene una liquidación legítima que, hasta que no sea dada de baja por parte del Tribunal mediante sentencia debidamente ejecutoriada, es la que se debe tomar en cuenta para realizar el cálculo del anticipo que corresponde al Acta de Determinación emitida con respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007. (...) De acuerdo a la norma de derecho citada, no cabe duda de que todo acto administrativo adquiere firmeza cuando sobre éste no se ha interpuesto reclamo alguno y ha transcurrido el plazo legal para hacerlo. Sin embargo, la Sala juzgadora aplica este artículo en un contexto donde se corresponde, pues la especie que se litiga no versa sobre una actuación administrativa referente a la ejecutividad del acto, sino que lo que la Administración Tributaria ha hecho es continuar liquidando de conformidad con las presunciones la legitimidad y ejecutoriedad que sí posee el Acta de Determinación anterior, pese a haber sido impugnada. (...) De haber aplicado las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del ERJAFE, el juzgador habría considerado que el Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2006 gozaba de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Al presumirse legítima, salvo que posteriormente haya decisión jurisdiccional que la modifique, su contenido es admisible para proceder a liquidar el anticipo en la determinación del ejercicio fiscal posterior, año 2007. Sin embargo, el yerro de la Sala ha provocado que se agravie al Derecho en el sentido de que en el fallo recurrido se hace omiso a estas normas legales

*expresas y, por ende, se desatiende a las presunciones de las que goza el Acta de Determinación del ejercicio fiscal 2006. (...) En conclusión, la falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del ERJAFE, así como la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 83 del Código Tributario, vicios explicados en párrafos precedentes, ha provocado que la Sala ordene una reliquidación de anticipo con respecto al ejercicio 2007 en franca contraposición con las normas jurídicas que establecen las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, las mismas que validan el contenido del Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 para proceder a liquidar el anticipo en el Acta de Determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio 2007. (...)"*

**4.2.** Mediante auto de admisión el 23 de julio de 2015, las 09h25, el conjuéz nacional ponente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió parcialmente el recurso propuesto por el recurrente con respecto a la **causal primera**, por: a) Con relación al considerando séptimo del fallo recurrido (Ingresos: Ventas de Bienes Adjudicaciones Inmuebles; arts. 1585 del Código Civil y en el art. 9, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; b) Con relación al considerando décimo segundo del fallo recurrido (Gastos Provisiones Deducibles) normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; 10 numero 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno; c) Con relación al considerando décimo quinto del fallo recurrido (Intereses Moratorios); arts. 21 del Código Tributario vigente en el ejercicio fiscal 2007; d) Con relación al considerando décimo sexto del fallo recurrido (Anticipo del Impuesto a la Renta); arts. 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del

Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; y, 83 del Código Tributario. SECRETAF

**4.3.** Admitido el recurso de casación y, realizado el traslado a la parte actora, se verifica que el economista Julio Antonio Mackliff Elizalde, mediante escrito de fecha 30 de julio de 2015, da contestación al mismo, manifestando: “*(...) Con relación al considerando séptimo del fallo recurrido (Ingresos: Ventas de bienes, adjudicaciones de inmuebles), el Servicio de Rentas Internas confunde los conceptos elementales y, por tanto, aplica equivocadamente normas de derecho, para gravar equivocadamente, gastos deducibles*”. Más adelante señala: “*(...) el ingreso del BANCO DE GUAYAQUIL S.A. por este concepto fue y es tan ocasional, que basta revisar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley General de Instituciones del Financiero (sic) vigente para el ejercicio fiscal del año 2007, que establece que los Bancos a diferencia de otras sociedades o personas naturales, únicamente pueden realizar las actividades de intermediación financiera allí descritas, las cuales son actividades exclusivas del giro ordinario o actividades habituales de los Bancos, y en ese listado no se encuentra la compraventa de inmuebles o la venta de inmuebles. Ahora bien, la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al año 2007, establecía que las ventas ocasionales de inmuebles son exentas, si estas no son parte del GIRO ORDINARIO o ACTIVIDAD HABITUAL del contribuyente, en este caso el BANCO de GUAYAQUIL S.A. Por otra parte, la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004, norma aplicable para el ejercicio fiscal 2007; en su Art. 9 detallaba de manera exclusiva y sin posibilidad de confusión las exenciones para el cálculo del Impuesto a la Renta, (...)*” para en lo posterior manifestar “*(...) Cuando la Curta Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 2 de Guayaquil dicta sentencia, justamente lo hace aplicando e interpretando correcta y pertinentemente las normas jurídicas señaladas, por lo tanto, es totalmente improcedente el cargo señalado por la administración tributaria en este considerando. De igual manera: (...) Con relación al considerando décimo*

segundo del fallo recurrido (gastos provisiones deducibles), el Servicio de Rentas Internas erróneamente concluye que la provisión glosada tiene el carácter de voluntaria, confundido (sic) argumentos y las clasificaciones de las provisiones de conformidad a la Ley; inclusive el Servicio de Rentas Internas ha manifestado que esta provisión se encuentra regulada en el artículo 10 numeral 11 inciso 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo que también es equivocado, sin embargo y aun así lo fuera, que de hecho no lo es, la administración tributaria no ha argumentado si las previsiones referidas excedían el límite establecido por las leyes o los órganos de control tal como la norma lo establecía, inclusive la administración tributaria, ha confundido criterios, requiriendo un pago adicional al contribuyente por impuesto a la renta, tratando de hacer parecer que “las provisiones voluntarias” (Art. 10 numeral 11 inciso 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno) son las mismas que “las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida de valor de los activos de las instituciones del sistema financiero” (Art. 10 numeral 11 inciso 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno) y en esto existe una confusión grave que ha perjudicado los intereses de Banco de Guayaquil. Para terminar expresando que: (...) Lo anteriormente expuesto, evidencia que la sentencia recurrida no adolece de ningún error o vicio que pudiera ser sometido a casación, y que más bien es la administración tributaria que persiste en un error al confundir provisiones deducibles, como las de Banco de Guayaquil, con las que no lo son, excediéndose -además-, con ello, en sus atribuciones legales, ya que el Servicio de Rentas Internas no pueden establecer si las provisiones señaladas no son deducibles, sin un pronunciamiento previo y expreso de la Junta Bancaria, mismo que no existe. Finalmente: (...) Con relación al considerando décimo sexto del fallo recurrido (anticipo de impuesto a la renta), la administración tributaria no motiva en lo absoluto porqué supuestamente existe falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario y 67 del ERJAFE, así como tampoco se motiva en lo absoluto porqué supuestamente existe falta de aplicación del artículo 82 del

*Código Tributario y 67 del ERJAFE, así como tampoco se motiva la supuesta aplicación indebida del artículo 83 del Código Tributario. (...)"*

## V. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS

**5.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, examinará si la sentencia recurrida por Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas se enmarca dentro de los cargos propuestos por la ausal primera del art. 3 de la Ley de casación.

**Caso 1:** Aplicación indebida de normas de derecho contenidas en el artículo 1585 del Código Civil y en el artículo 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación a la GLOSA INGRESOS.- VENTA DE BIENES ADJUDICACIONES INMUEBLES) – considerando séptimo del fallo);

**Caso 2:** Errónea interpretación de las normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; así como la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 10, número 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos vicios han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación a la GLOSA GASTOS.- PROVISIONES DEDUCIBLES) – considerando décimo segundo del fallo);

**Caso 3:** Aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal 2007 (con relación a la GLOSA INTERESES MORATORIOS) – considerando décimo quinto del fallo);

**Caso 4:** Falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y aplicación indebida del artículo 83 del Código Tributario, vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación al ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA) – considerando décimo sexto del fallo).

## VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS.

**6.1.** La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandía, al referirse al recurso de casación han manifestado que “*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*”<sup>1</sup>; así mismo, Jaime Guasp señala que: “*La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto.*”<sup>2</sup> Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación, señala que: “*El recurso de casación es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una sentencia o auto, violatorios de la ley sustancial (errores in iudicando) o de la ley procesal (errores in procedendo).*”<sup>3</sup> De la Rúa señala que: “*la casación es*

<sup>1</sup> Hernando Devis Echandía, “*Nociones Generales de Derecho Procesal Civil*” pág. 797

<sup>2</sup> Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148.

<sup>3</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y técnica de la casación*, 2<sup>a</sup> edición, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá, 2008, pág. 13.

*un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica*<sup>4</sup>. Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia (antes Corte Suprema de Justicia). Siendo por tanto los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

**6.2.** Esta Sala Especializada, respecto a los problemas jurídicos planteados considera que, el art. 3 de la Ley de Casación con respecto a su causal primera dispone: “*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*”; por tanto se deberá entender que por esta causal, se imputa a la sentencia los errores in iudicando, en otras palabras, la violación directa de la norma de derecho o sustantiva, en razón de que no se ha subsumido de manera adecuada los hechos que ha sido probados, en consecuencia no cabe la revalorización de los mismos; pues, se parte de la base correcta de aceptación de los mismos por el Tribunal a-quo. Sobre los cargos que propone, doctrinariamente se los entiende de la siguiente manera: Indebida Aplicación: “*ocurre cuando el juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u obrar en el caso debatido. La norma es entendida rectamente en su alcance y significado, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos no contemplados en el precepto.*”<sup>5</sup>; Falta de Aplicación: “*La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo*

<sup>4</sup> De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, pág. 50.

<sup>5</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando. Ob. Cit., pág. 359.

*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.”<sup>6</sup>; y, Errónea Interpretación: “Así como las normas jurídicas, como proposiciones racionales de carácter abstracto y general que son, tienen que ser individualizadas, incorporadas al hecho, situación o relación que están llamadas a regir. Pero para individualizarlas y aplicarlas se debe empezar por determinar su sentido y alcance. A esta investigación se llama interpretación o hermenéutica, que como función humana es susceptible de error. De todo ello resulta que hay interpretación errónea en los casos en que la norma se aplica, pero sin darle su verdadero sentido.”<sup>7</sup> Con esta consideración, se pasa a analizar los cargos:*

**6.2.1.** Aplicación indebida de normas de derecho contenidas en el artículo 1585 del Código Civil y en el artículo 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación a la GLOSA INGRESOS.- VENTA DE BIENES ADJUDICACIONES INMUEBLES) – considerando séptimo del fallo);

**6.2.1.1.** El Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas ha recurrido la sentencia sobre el considerando séptimo de la resolución emitida por el Tribunal a-quo, pues en la misma ha señalado: “(...) *SÉPTIMO.- INGRESOS: VENTA DE BIENES ADJUDICACIONES INMUEBLES* Casillero 608 “Otras rentas exentas”: 7.1).- *El Actor en la parte pertinente de su demanda manifiesta que la Administración Tributaria interpreta equivocadamente, asumiendo que los bienes, por no haber sido demostrado que fueron adquiridos por adjudicación en procesos judiciales, no son gastos deducibles; confundiendo, la forma de adquirir la propiedad de las ventas ocasionales de*

<sup>6</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando. *Ob. Cit.*, pág. 359

<sup>7</sup> Humberto Murcia Ballen, (Recurso de Casación civil, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., Santa Fe de Bogotá D, C, Colombia, páginas 330 y 331.

inmuebles, es decir si estas ventas son parte del giro ordinario o de la actividad habitual del BANCO DE GUAYAQUIL S.A., que es lo que realmente determina si el ingreso estaría o no exento para fines de determinación y liquidación del impuesto a la renta (fs. 37 a 39). Que en esta glosa se concluye que los casos de adjudicaciones en juicios no son gravables a diferencia de las daciones en pago que sí lo son, según el Director RLS del SRI, haciendo una diferenciación no contenida en la Ley. 7.2).- A su vez, la Administración Tributaria señala que la habitualidad o no de dichas ventas, es una cuestión totalmente irrelevante para este asunto en particular; puesto que los ingresos percibidos por el Banco de Guayaquil tiene como antecedente necesario los créditos que dicha institución financiera otorga a sus clientes, lo cual es evidentemente el giro de su negocio. Por ello, la adjudicación o dación en pago, son parte del giro del negocio de toda institución financiera, por ser actividades accesorias al crédito y, como tales, siguen la suerte de lo principal. Que al recibir los inmuebles por daciones en pago o adjudicaciones tienen el mismo efecto que recibir el pago efectivo; todas son formas por las cuales se extinguen las obligaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 1583 y siguientes del Código Civil. 7.3).- En el considerando 12.33 de la Resolución impugnada se resume la controversia: “ (...) se concluye que los ingresos provenientes de la venta de bienes entregados en dación, corresponden a ingresos relacionados al giro ordinario del negocio de las instituciones que conforman el sistema financiero, es decir, deberán ser considerados como ingresos gravados, razón por la cual no aplica exención alguna”; es decir, mientras el Banco de Guayaquil señala que los ingresos por la venta de bienes recibidos en dación en pago, no son gravados por no corresponder a actividades habituales; la administración señala que sí son gravados por que sí corresponden al giro del negocio. 7.4).- Se debe tener en cuenta las siguientes normas: Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) #14.- Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o

participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente; (...)".

El Art. 14 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- "Enajenación ocasional de inmuebles.- No estarán sujetas al impuesto a la renta, las ganancias ni serán deducibles los costos, gastos e impuestos incurridos en la enajenación ocasional de inmuebles. Se entenderá que no son occasionales, sino habituales las enajenaciones de bienes inmuebles efectuadas por sociedades y personas naturales que realicen dentro de su giro empresarial, actividades de lotización, urbanización, construcción y compraventa de inmuebles".-

Analizando estas primeras normas se tiene que están exentos los ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles; y que se tiene como no ocasional, aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio; el reglamento exemplifica al señalar que son actividades habituales la lotización, urbanización, construcción y compraventa de inmuebles. 7.5).-

Respecto al fondo de la controversia, en el considerando 12.20 la Administración Tributaria reproduce lo previsto en el Art. 2 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero (actualmente derogada), donde constan que los Bancos son instituciones que se dedican a la INTERMEDIACIÓN FINANCIERA, así también consta reproducido en el considerando 12.21 de la resolución impugnada lo prescrito en el Art. 51 ibidem, esto es, el listado de TODAS Y CADA UNA de las actividades financieras a las que se puede dedicar un banco, encontrando en ese listado, respecto a adquisición de bienes inmuebles, solamente las siguientes actividades: "Comprar, edificar y conservar bienes raíces para su funcionamiento, sujetándose a las normas generales expedidas por la Superintendencia y enajenarlos".-

En estas actividades, lo importante es que la adquisición del bien inmueble sea para utilizarlo para su funcionamiento (ejemplo el funcionamiento de una agencia). 7.8).-

El Art. 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, señala que las instituciones del sistema financiero NO pueden conservar los bienes muebles e inmuebles adquiridos mediante adjudicación o dación en pago por más de un

7.9).- Por lo expuesto, por así disponerlos las normas [antes enunciadas], se tiene que el Banco de Guayaquil S.A. es una Institución del Sistema Financiero cuyo giro ordinario de negocios es la INTERMEDIACIÓN FINANCIERA; obviamente la ley permite a estas instituciones adquirir bienes para su uso, que no sería lo que está en controversia; por lo que resta dilucidar si la recepción de bienes inmuebles de parte de sus clientes, a través de dación en pago para cancelar obligaciones crediticias representa una actividad habitual de un banco. Dejando constancia que no está en discusión si parte de esa actividad es la cobranza de los créditos, ya que así consta expresamente establecido en el Art. 51 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, sino, sí los pagos a recibir mediante dación en pago representa una actividad normal dentro de la intermediación financiera. 7.10) El Art. 1585 del Código Civil señala expresamente que “El acreedor no estará obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida”. Es decir que, si la institución financiera prestó dinero, la forma ordinaria de cancelar esa obligación es a través de un pago en dinerario. Así lo entendió también la perito insinuada por la Administración Tributaria, la Econ. Ginger Jiménez, al calificar a las daciones en pago como “forma no regular de cobro” (fs. 672 vuelta). De lo expuesto, se concluye, que la actividad de venta o enajenación de inmuebles adquiridos por dación en pago no es una actividad habitual del Banco de Guayaquil S.A., sino una actividad ocasional, conforme a lo prescrito en el Art. 9 #14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto se encuentra el siguiente fallo donde se emitió similares conclusiones: Resolución emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 29 de marzo del 2012, dentro del Recurso de Casación No. 414-2010 (Banco Bolivariano C.A. vs. Servicio de Rentas Internas). POR LO EXPUESTO SE DA DE BAJA ESTA GLOSA y por ende se niega la corrección al casillero 805.”

6.2.1.1.1. Respecto del vicio presentado por indebida aplicación; el recurrente señala los arts. 1585 del Código Civil, mismo que señala que: “El pago se hará,

*bajo todos respectos, en conformidad al tenor de la obligación; sin perjuicio de lo que en casos especiales dispongan las leyes. El acreedor no estará obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida.” y “art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno (norma jurídica vigente a la emisión del acto administrativo impugnado), cuyo contenido expone: Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) 14.- Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;” Para establecer si se configura la indebida aplicación de las normas aquí transcritas, partiendo de los hechos probados, se debe establecer si, la enajenación de inmuebles entregados en dación en pago, se constituye en una actividad habitual u ocasional del giro de entidad financiera que como consecuencia cuyas ganancias estén o no exentas del pago del impuesto a la renta; pues el Tribunal de instancia en el considerando séptimo establece que “no se trata de una actividad habitual del Banco de Guayaquil S.A., sino una actividad ocasional” conclusión que se apoya en lo expuesto en la sentencia del recurso de casación No. 414-2010 de la Corte Nacional de Justicia, pues expone que: “Al respecto se encuentra el siguiente fallo donde se emitió similares conclusiones: Resolución emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 29 de marzo del 2012, dentro del Recurso de Casación No. 414-2010 (Banco Bolivariano C.A. vs. Servicio de Rentas Internas). POR LO EXPUESTO SE DA DE BAJA ESTA GLOSA y por ende se niega la corrección al casillero 805.”. En ese contexto, a fin de entender lo que es el giro ordinario del negocio o actividades habituales del contribuyente Banco de Guayaquil S.A., nos remitimos a lo que dispuesto en el art. 2 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero vigente en el año 2007 que en su parte pertinente establecía: “Para los propósitos de esta Ley, son instituciones financieras privadas los bancos, las sociedades... Los bancos y las*

*sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo se caracterizan principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión"; a su vez, el art. 51 *ibidem*, nos aclara que las instituciones del sistema financiero están autorizadas para: "...ñ) Efectuar cobranzas, pagos y transferencias de fondos, así como emitir giros contra sus propias oficinas o las de instituciones financieras nacionales o extranjeras". De las disposiciones legales transcritas queda claro que, las instituciones del sistema financiero se encuentran plenamente facultadas para ejercer el cobro de sus acreencias en la forma que determina la ley, pues tal actividad se circunscribe a la intermediación financiera como el de otorgar préstamos hipotecarios y prendarios con o sin emisión de títulos, así como el otorgar préstamos quirografarios, establecidos en los literales f) y g) del artículo en mención, lo cual confiera potestad al Banco, de que una vez otorgado el crédito, debe cobrar dicho préstamo, conforme lo dispone la letra ñ) del citado artículo, cobro que se lo puede realizar de diferentes formas y entre ellas, mediante la venta de los inmuebles de aquellos deudores que recibió el banco por dación en pago o adjudicación por remate judicial, los cuales deben ser, a su vez, forzosamente enajenados en el plazo de un año para la recuperación de cartera vencida, según lo disponía el art. 119 de la Ley General de Instituciones Financieras (vigente a la fecha de expedición del acto administrativo), transformándose de esta manera en ingresos producto de las enajenaciones, los cuales son luego utilizados en nuevas operaciones de crédito e inversión, siendo esta actividad descrita parte integral del giro del negocio del banco, conforme se desprende de la propia Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y la Junta Bancaria, que en la Sección I, art. 1, señala: "Las entidades sujetas a control de la Superintendencia de Bancos solo podrán recibir bienes de sus deudores, en los siguientes casos: 1.1 Por dación en pago de obligaciones; y, 1.2 Por adjudicación en remate judicial"; por lo que se*

concluye que, la venta de inmuebles obtenidos por adjudicación o dación en pago por parte del Banco de Guayaquil S.A., en el ejercicio de su actividad de cobro de créditos, corresponde al giro ordinario de la institución financiera, consecuentemente no se la puede calificar como ocasional dicha venta y sus ingresos considerarse exentos del impuesto a la renta. En tal virtud, por lo expuesto, se establece que el Tribunal A-quo, en su sentencia aplicó indebidamente el art. 1585 del Código Civil y art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**6.2.1.1.2.** Respecto del cargo por falta de aplicación; de los arts. 51 y 119 de la Ley de General de Instituciones del Sistema Financiero, los mismos que señalan: “*art. 51.- Los bancos podrán efectuar las siguientes operaciones en moneda nacional o extranjera, o en unidades de cuenta establecidas en la Ley: (...) ñ) Efectuar cobranzas, pagos y transferencias de fondos, así como emitir giros contra sus propias oficinas o las de instituciones financieras nacionales o extranjeras*”; y “*art. 119.- Las instituciones del sistema financiero no pueden conservar los bienes muebles e inmuebles adquiridos mediante adjudicación o dación en pago por más de un año.*” De la norma transcrita queda claro que dentro del giro del negocio de las entidades bancarias y como operación autorizada a aquellos, consta el cobro de créditos y que los mismos pueden ser en dinerario o en su defecto con el bien entregado por medio del deudor en dación en pago, para su posterior venta o transmisión del dominio ya que los bienes muebles o inmuebles adquiridos mediante este modo, no podrán ser conservados por las instituciones financieras por más de un año; denotándose así la habitualidad de esta actividad en el campo bancario y su vinculación directa con el giro del negocio de las entidades bancarias, avalando la generación del margen de utilidad de la institución bancaria. Por todo lo expuesto se evidencia que el Tribunal A quo en su sentencia desconoció la frecuencia con la que el Banco de Guayaquil S.A. recupera los créditos por medio de bienes entregados como dación en pago y la relación de manera directa y consustancial con el giro principal del negocio, que consiste en la

captación de los recursos financieros y su colocación en forma de ~~créditos al público~~ ~~SECRETAR~~ público, actividad que como se indicó en líneas anteriores, genera un margen de utilidad que corresponde a ingresos gravados de fuente ecuatoriana y por ende susceptibles del pago del impuesto a la renta; situación que conlleva a ratificar la glosa imputada al ingreso y denominada “Venta de bienes adjudicaciones inmuebles Casillero 608”, configurándose de esta manera la falta de aplicación de las normas señaladas.

Por lo antes expuesto, esta Sala Especializada ha evidenciado la falta de aplicación de los Arts. 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, las cuales fueron determinantes en la parte dispositiva de la sentencia y por consiguiente se ha configurado plenamente la causal primera de la Ley de Casación.

**6.2.2.** Errónea interpretación de las normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero; así como la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 10, número 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Estos vicios han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación a la GLOSA GASTOS.- PROVISIONES DEDUCIBLES) – considerando décimo segundo del fallo);

**6.2.2.1.** El Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas ha recurrido la sentencia sobre el considerando décimo segundo de la resolución emitida por el Tribunal a-quo, pues en la misma ha señalado: “(...) *DÉCIMO SEGUNDO.- GASTOS PROVISIONES DEDUCIBLES (Casillero 760): La controversia en cuanto a esta glosa radica en establecer si la constitución de provisiones sobre activos, en este caso sobre las inversiones mantenidas por el Banco de*

Guayaquil S.A., son VOLUNTARIAS u OBLIGATORIAS, a efectos de determinar si el gasto es deducible. Así tenemos las siguientes normas aplicables (vigente al periodo de controversia): 12.1).- Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- “Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) # 11.- (...) Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos. (...) El monto de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. La Junta Bancaria reglamentará la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones. (...)”. 12.2).- Esta norma, prevé varios tipos de provisiones, así tenemos, las voluntarias y las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control, las cuales CALIFICA la norma como no deducibles para efectos tributarios, en la parte que excedan de los límites antes establecidos; en sentido contrario, SI SERÁN DEDUCIBLES en la parte que no excedan; adicionalmente se prevén las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, las cuales SERÁN DEDUCIBLES, por así disponerlo la Ley, concediendo la facultad a la Junta Bancaria para REGLAMENTAR la contabilización y forma de inversión de dichas provisiones. 12.3).- Por concepto las provisiones en el sistema financiero no son creadas para disminuir la base imponible de los impuestos, o ser escudos fiscales, sino son mecanismos legales que buscan garantizar la solvencia de las instituciones financieras. u garantizar a su vez. los ahorros de los ciudadanos

*que se encuentran en dichas instituciones. 12.4).- A fojas 559 a 562 obra el oficio emitido por el Intendente Regional de Guayaquil de la Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador, quien responde la siguiente pregunta [parte de la prueba del actor]: ¿Si es necesario y por lo tanto obligatorio para las instituciones del sector financiero constituir las provisiones conforme a lo señalado en el Catálogo Único de Cuentas de la Superintendencia de Bancos y Seguros? Respuesta: Las instituciones del sistema financiero deben constituir las provisiones conforme lo estipulado en el Capítulo II.- Calificación de activos de riesgo y constitución de provisiones por parte de las instituciones controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, IX – De los activos y de los límites de crédito, y registrarlas según lo establecido en el Catálogo Único de Cuentas de la Superintendencia de Bancos y Seguros. 12.5).- A fojas 574 obra el Catálogo Único de Cuentas; y, a fojas 575 a 589, las Normas Generales relativas a la calificación de los activos de riesgo, a las que hace referencia el Intendente Regional de Guayaquil de la Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador, en cuya sección III no se encuentra ninguna referencia a que las provisiones sean potestativas, sino más bien se entiende que son obligatorias, además que se incluyen a las inversiones como parte de los activos de una institución financiera, por lo que son objeto de calificación del riesgo y su consecuente provisión (ver fojas 581 vta. a 582). 12.6).- A fojas 594 a 600 obra el oficio emitido por el Director Nacional de Riesgo, quien responde la siguiente pregunta identificada con el No. 1.5 [parte de la prueba del actor]: Respuesta: El uso por parte de las Unidades de Riesgos de métodos apropiados para medir y valorar las posiciones sensibles a los riesgos de mercado que una institución controlada enfrenta, es una práctica obligatoria por normativa. 12.7).- Todo lo antes expuesto demuestra, sin lugar a dudas, que las provisiones que se hagan para cubrir pérdidas en el valor de los activos son obligatorias y no voluntarias, por lo tanto SE DA DE BAJA ESTA GLOSA.”*

6.2.2.1.1. Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la “errónea interpretación” de las normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero señalando como infringido el art. 9, del cual realiza la siguiente transcripción: *“Las instituciones del sistema financiero que operen con microcréditos y créditos de consumo y educativos deberán constituir y mantener una provisión genérica, cuando su actividad crediticia presente factores de riesgo de incobrabilidad adicional a la morosidad. La provisión genérica solo podrá ser disminuida con la autorización previa de la Superintendencia de Bancos y Seguros. La provisión genérica solo podrá ser disminuida con la autorización previa de la Superintendencia de Bancos y Seguros. (Reformado con Resolución N° JB-2002-500 de 28 de noviembre del 2002). La Superintendencia de Bancos y Seguros en sus visitas de inspección, evaluará la actividad crediticia de la institución del sistema financiero con la finalidad de verificar si existe la presencia de factores de riesgo de incobrabilidad adicional a la morosidad; y, en consecuencia la necesidad de constituir una provisión genérica por riesgo adicional.*

A efectos de determinar la provisión genérica por riesgo adicional, se considerarán los siguientes factores:

9.1 Se evaluarán las políticas, prácticas y procedimientos de concesión y administración de microcréditos y créditos de consumo y de control de riesgo crediticio, verificando que contemplen como mínimo:

9.1.1 La existencia de una adecuada tecnología crediticia para la selección del prestatario, determinación de su capacidad de pago, administración y recuperación de créditos, así como de un apropiado sistema de control interno, adecuado sistema de evaluación y calificación de cartera y de mecanismos efectivos para la verificación de su funcionamiento, revisada en forma oportuna seaún la situación u nersnectivas del mercado u de la clientela, ..

9.1.2 La existencia de un sistema informático y de procedimientos para el seguimiento a las operaciones de microcrédito y de crédito de consumo.

Cuando se determine que las políticas, prácticas y procedimientos de concesión, administración y control de créditos no se ajustan, como mínimo, a los lineamientos establecidos en el presente artículo, la institución del sistema financiero estará obligada a constituir y mantener una provisión genérica de hasta el 3% del total de la cartera de microcréditos y créditos de consumo;

9.2 Se determinará, con base a la revisión de una muestra representativa de prestatarios, bajo criterios estadísticos, por medio de procedimientos informáticos u otros orientados a lograr un mayor alcance de análisis, la frecuencia de casos en los que existan desviaciones o incumplimientos de las políticas crediticias y procedimientos establecidos y/o de sanas prácticas de otorgamiento y administración de créditos, entre ellas, la falta de cualquiera de las siguientes:

9.2.1 Verificación domiciliaria, laboral y ficha de datos actualizada, incluyendo documentos de identidad;

9.2.2 Comprobación de la fuente de ingresos y la estimación razonable de la capacidad de pago;

9.2.3 Verificación de los antecedentes de pago de deudas en instituciones del sistema financiero y con otros acreedores cerciorándose que el cliente no mantiene operaciones vencidas, en ejecución o castigadas;

9.2.4 Verificación de que el garante del cliente no tiene deudas en mora en las instituciones del sistema financiero y con otros acreedores; y, verificación de la dirección domiciliaria y laboral, incluyendo documentos de identidad;

9.2.5 Verificación, cuando corresponda, del perfeccionamiento de las garantías reales, su adecuada valoración y de las medidas adoptadas para su protección;

9.2.6 Adecuado sustento, para los clientes seleccionados y aprobados mediante procedimientos automatizados, incluyendo una base de datos histórica adecuada a dichos clientes;

9.2.7 Documentación requerida por su política crediticia, tanto de la solicitud, aprobación, como del contrato y las garantías, si se requieren;

9.2.8 Seguimiento, de conformidad con lo establecido en su tecnología crediticia, del domicilio, la situación y actividad del cliente, lo que debe constar en una comunicación del respectivo oficial de crédito; y, (sustituido con Resolución N° JB-2002-500 de 28 de noviembre del 2002)

9.2.9 Verificación de que estén cumpliendo los demás aspectos de la política o tecnología crediticia.

Para las operaciones de microcrédito y créditos de consumo, cuando la frecuencia de casos con desviaciones o incumplimientos supere el 10% de la muestra, la institución del sistema financiero deberá constituir y mantener una provisión genérica equivalente al 1% del saldo total de los créditos correspondientes de la población o subpoblación de la que proviene la muestra, por cada 10% de desviaciones o incumplimientos encontrados.

Esta provisión genérica no será adicional a la establecida por efecto de la aplicación de las disposiciones contenidas en el numeral 9.1 de este artículo, sino que se aplicará la mayor de ambas.

9.3 Se estimará, con base en los reportes de la central de riesgos, el efecto de calcular el riesgo de los clientes que a la vez son deudores morosos o con problemas de pago en otras instituciones del sistema financiero, aplicando los siguientes criterios:

9.3.1 La calificación de mayor riesgo obtenida por cada cliente en el resto del sistema; y,

9.3.2 La calificación de mayor riesgo obtenida por cada cliente en el resto del sistema, siempre y cuando el monto correspondiente a dicha calificación sea superior al monto concedido por la propia institución.

Cuando la frecuencia de las desviaciones e incumplimientos calculados de conformidad con lo establecido en el numeral

9.2 de este artículo, supere el 20%, la institución deberá constituir una provisión genérica equivalente al impacto medido según el criterio descrito en el numeral

9.3.1. En caso contrario, se aplicará el criterio descrito en el numeral

9.3.2. La provisión de que trata este numeral es adicional a la establecida por la aplicación de los numerales 9.1 y 9.2.

Estos procedimientos serán aplicados por el auditor externo y las instituciones del sistema financiero. (incluido con Resolución N° JB-2002-457 de 10 de junio del 2002)

9.4 Las instituciones del sistema financiero podrán constituir provisiones genéricas voluntarias distintas a las requeridas en los numerales anteriores. Estas provisiones serán computables dentro de los requerimientos de provisiones exigidas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, por efecto de la aplicación de los numerales 9.1, 9.2 y 9.3. (incluido con Resolución N° JB-2002-500 de 28 de noviembre del 2002)

Las provisiones genéricas voluntarias referidas en el inciso anterior, también podrán constituirse para los créditos comerciales y de vivienda. (incluido con Resolución N° JB-2003-556 de 8 de julio del 2003)

Las provisiones genéricas voluntarias formarán parte del patrimonio técnico secundario, previa comprobación de la Superintendencia de Bancos y Seguros.

9.5 Las instituciones del sistema financiero cuya actividad principal esté orientada a la concesión de créditos de consumo bajo la modalidad “scoring” informarán anualmente, hasta el 31 de enero de cada año, sobre su plan de negocios y la probabilidad de pérdida esperada en este tipo de operaciones, sobre las cuales constituirán mensualmente una provisión genérica de acuerdo al crecimiento de sus operaciones de crédito. (incluido con Resolución N° JB-2002-500 de 28 de noviembre del 2002) ”. El Tribunal de instancia, en los numerales 12.5) y 12.7) de su sentencia expone: “(...) 12.5).- A fojas 574 obra el Catálogo Único de Cuentas; y, a fojas 575 a 589, las Normas Generales relativas a la calificación de los activos de riesgo, a las que hace referencia el Intendente Regional de Guayaquil de la Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador, en cuya sección III no se encuentra ninguna referencia a que las provisiones sean potestativas, sino más bien se entiende que son obligatorias, además que se incluyen a las inversiones como parte de los activos de una

*institución financiera, por lo que son objeto de calificación del riesgo y su consecuente provisión (ver fojas 581 vta. a 582). (...) 12.7).- Todo lo antes expuesto demuestra, sin lugar a dudas, que las provisiones que se hagan para cubrir pérdidas en el valor de los activos son obligatorias y no voluntarias, por lo tanto SE DA DE BAJA ESTA GLOSA. (...)”.* Sobre estos puntos, a criterio del recurrente el Tribunal A quo “*toma una decisión que se contrapone al ordenamiento jurídico vigente en materia de deducibilidad de provisiones y concluye que: “... lo antes expuesto demuestra, sin lugar a dudas, que las provisiones que se hagan para cubrir pérdidas en el valor de los activos son obligatorias y no voluntarias”*”, por tanto a criterio del juzgador son deducibles. Se advierte que la provisión constituye una reserva que puede ser a causa de la depreciación de un bien del activo considerado reversible o en caso de riesgo o gasto, de existencia efectiva y de cantidad incierta; bajo esta consideración, el examen efectuado por la Sala A quo resulta contraria a la conceptualización adecuada o técnica sobre la deducibilidad de la provisión sobre activos por inversiones constituida por la entidad bancaria y su categorización como obligatoria; en consecuencia la norma invocada constante en la sentencia recurrida relativa a la calificación de Activos de Riesgo y constitución de provisiones por parte de las instituciones controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros enfocadas directamente al artículo 9, que prevé las provisiones genéricas que deben constituir las instituciones financieras, mismas que gozan de obligatoriedad y se erigirán en relación a: operaciones de microcrédito, créditos de consumo y también podrán constituirse para los créditos comerciales y de vivienda. De lo expuesto, se aprecia que en el contenido de la norma en referencia no prevé como provisión a aquellas que se puedan establecer para inversiones, por consiguiente en esta regulación normativa no obra en este tipo de pasivo de tiempo. De igual manera se comprende que este tipo de provisión se crea con el fin de garantizar las inversiones efectuadas en caso de riesgo, para garantizar la solvencia de las instituciones financieras y también a los depósitos de los cuenta ahorristas, criterio que lo manifestó la Sala de instancia y así este Tribunal de Casación lo

acoge. En conclusión se puede advertir la errónea interpretación de las normas de derecho contenidas en la Sección III, del Capítulo II (Calificación de Activos de Riesgo y Constitución de Provisiones por parte de las Instituciones Controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros) del Título IX del Libro I de las Normas Generales para la Aplicación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, de manera que la provisión por inversiones a títulos de mercado internacional se constituyen de manera voluntaria por parte del Banco de Guayaquil S.A., esencialmente para solventar la entidad crediticia y para garantizar la inversión efectuada por sus cuenta ahorristas. Por lo expuesto se ha configurado el vicio alegado por el recurrente.

**6.2.2.1.2** Respecto de la aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el art. 10, número 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone: *“Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...) 11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total. Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos. La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones: - Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad; - Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito; - Haber prescrito la acción para el cobro del crédito; - En caso de*

*quiebra o insolvencia del deudor; - Si el deudor es una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación. No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación. El monto de las provisiones requeridas para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de riesgo de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. Las provisiones serán deducibles hasta por el monto que la Junta Bancaria establezca. Si la Junta Bancaria estableciera que las provisiones han sido excesivas, podrá ordenar la reversión del excedente; este excedente no será deducible. Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.” De la transcripción realizada, se establece que esta norma contiene el ámbito a las deducciones tributarias y de manera particular a las provisiones; mismas que, para el sector financiero, la Junta Bancaria establecerá el monto máximo en que sean deducibles. El tribunal de instancia en sentencia, confirma la atribución que tiene la Junta Bancaria para reglamentar la contabilización y forma de inversión de las provisiones, sin embargo de aquello, no se pronuncia respecto a cuál es el monto máximo que dicha Junta ha establecido para que la*

provisión sea considerada como deducible o peor aún conceda la deducibilidad de este pasivo sin establecer los parámetros legales que ha cumplido para hacer efectivo este beneficio.

Por lo expuesto, se ha configurado el vicio alegado por el recurrente; por tanto se procede a ratificar la glosa imputada al gasto denominada “Provisiones deducibles casillero (760)”.

**6.2.3.** Aplicación indebida de la norma de derecho contenida en el artículo 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal 2007 (con relación a la GLOSA INTERESES MORATORIOS) – considerando décimo quinto del fallo;

**6.2.3.1.** El Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas ha recurrido la sentencia sobre el considerando décimo segundo de la resolución emitida por el Tribunal a-quo, pues en la misma ha señalado: “(...) *DÉCIMO QUINTO.-INTERESES MORATORIO: Conforme consta en los considerandos 14.1 al 18 de la resolución impugnada se tiene que la Administración Tributaria aplicó en la determinación, lo prescrito en el primer inciso del Art. 21 del Código Tributario: “La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo”,* cuando esta norma fue agregada RECIÉN a partir de la publicación del Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242 de 29 de Diciembre del 2007, ya que antes, dicho artículo señalaba: “*La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente al*

*1.1 veces de la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo". No siendo aceptable que la administración aplique normas de manera retroactiva, se dispone que se reliquide utilizando la tasa de interés vigente durante el año 2007 y no la reforma aplicable a partir del 1 de enero del 2008, de conformidad a lo señalado en el segundo inciso del Art. 11 del Código Tributario."*

**6.2.3.1.1.** Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la "aplicación indebida" de la norma de derecho contenida en el artículo 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal 2007, cuyo contenido expone que: *"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."* El Tribunal de instancia en la sentencia expuso: *"(...) No siendo aceptable que la administración aplique normas de manera retroactiva, se dispone que se reliquide utilizando la tasa de interés vigente durante el año 2007 y no la reforma aplicable a partir del 1 de enero del 2008, de conformidad a lo señalado en el segundo inciso del Art. 11 del Código Tributario. (...)"* Por otra parte, el recurrente sustenta en su escrito que, se ha producido el vicio en *"razón del tiempo, por cuanto la Sala ha olvidado en su juzgamiento que la liquidación de los intereses por mora en obligaciones tributarias no se cuenta con relación al ejercicio fiscal durante el cual se generó la obligación tributaria, sino a partir de la fecha en la que el sujeto pasivo debió cumplir con la obligación de declaración y pago de la misma"*; alegando además que: *"(...)De conformidad con el artículo 72, número 1 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno, la obligación de declaración*

*y pago del Impuesto a la Renta se genera a partir de febrero hasta abril del año siguiente al que corresponda la declaración".* Consecuentemente, si bien la obligación que corresponde declarar y pagar es con cargo al ejercicio fiscal 2007, los intereses generados con relación a esta obligación se generan a partir del año 2008. Es decir, el sujeto pasivo se constituye en mora de la obligación de declaración y pago en el 2008; por lo tanto, la norma con respecto a los intereses moratorios que se debe aplicar en el presente caso es la vigente en el año 2008 y no la vigente en el 2007 (...)".

De lo anotado, se observa que, el juzgador A quo ha centrado su análisis en la supuesta aplicación retroactiva de la norma jurídica vigente al periodo fiscal 2008, misma que manifiesta: "Intereses a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo. Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social."

y ha hecho caso omiso al requisito necesario de aplicación para la tasa de interés por mora, el cual alude desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria hasta su extinción. De este análisis se ha de manifestar que, para fines tributarios la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, a falta de disposición expresa respecto de esa fecha, la propia norma jurídica contenida en el Art. 19 del Código Tributario dispone: "(...) 1.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2.- Cuando por mandato legal corresponda a la

*administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación*”. La indebida aplicación de esta norma por parte del Tribunal A quo es explícita, por la vigencia de la ley en cuanto al tiempo, ya que en el fallo recurrido el juzgador aplicó el artículo 21 del Código Tributario vigente para el 2007, en función del ejercicio impositivo que generó la obligación tributaria y prescindió de los casos de exigibilidad del tributo, que se establecen en la fecha que los sujetos pasivos deben cumplir con sus obligaciones tributarias, y por ende utilizó una norma jurídica que no es aplicable con la realidad jurídica de acuerdo al tiempo; por tanto, no se ajusta a la fecha de exigibilidad y a las formas que la propia normativa ha dispuesto para el caso, pues como establece el recurrente, correspondía aplicarse el art. 21 del Código Tributario vigente al 2008. De acuerdo al análisis efectuado, se evidencia que se ha configurado el vicio por aplicación indebida del artículo 21 del Código Tributario vigente al ejercicio fiscal 2007 cuya aplicación fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, situación que se encuadra en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

**6.2.4.** Falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y aplicación indebida del artículo 83 del Código Tributario, vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo (con relación al ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA) – considerando décimo sexto del fallo).

**6.2.4.1.** El Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas ha recurrido la sentencia sobre el considerando décimo segundo de la resolución emitida por el Tribunal a-quo, pues en la misma ha señalado: *DÉCIMO SEXTO.- ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA: Según consta en la parte pertinente de la demanda (fs. 71 a 73), el actor alega que la administración tributaria ha utilizado los valores establecidos en el Acta de Determinación 2006 para recalcular el anticipo del impuesto a la renta que se debía pagar en el 2007,*

por lo cual en el Acta de Determinación del periodo 2007 aparece una diferencia por este concepto. El reproche estriba en que el Acta de Determinación (2006), según afirma el actor, se encuentra impugnada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal (de lo Contencioso Tributario), lo que evita que el acto administrativo anterior esté firme o ejecutoriado, lo que impide a su vez utilizar ese acto administrativo para establecer glosas en el 2007. A su vez, la administración tributaria señala (fs. 311), que mientras no haya un acto en firme (de sede judicial) el acto administrativo continuará gozando de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Los Jueces concluyen que no está en discusión si el Acta de Determinación del periodo 2006 está impugnada judicialmente, la discrepancia se da, en que si dicha impugnación judicial, generó que el acto administrativo no esté en firme o ejecutoriado. Al caso es aplicable lo señalado en el Art. 83 del Código Tributario que señala “Actos firmes.- Son actos administrativos, firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala”; por lo tanto, al estar impugnada judicialmente el antecedente (Acta del 2006), ésta no podía afectar o incidir en el Acta 2007. **POR LO QUE SE DECLARA INVÁLIDA LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN. (...).**

**6.2.4.1.1.** Con relación a la “falta de aplicación” de los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, propuestas por el recurrente. Normas cuyo contenido manifiesta: “Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos 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 o funcionario debidamente delegado.” y “Art. 68.- Legitimidad y Ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos

*en este estatuto.”* El Tribunal de instancia en la sentencia señala: “(...) Los Jueces concluyen que no está en discusión si el Acta de Determinación del periodo 2006 está impugnada judicialmente, la discrepancia se da, en que si dicha impugnación judicial, generó que el acto administrativo no esté en firme o ejecutoriado. Al caso es aplicable lo señalado en el Art. 83 del Código Tributario que señala “Actos firmes.- Son actos administrativos, firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala”; por lo tanto, al estar impugnada judicialmente el antecedente (Acta del 2006), ésta no podía afectar o incidir en el Acta 2007. (...).” El recurrente, en su escrito de casación manifiesta que el acta de determinación goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y “en virtud de ello su contenido se considera acorde a las leyes y es procedente atenerse a ellas, aún en caso de que sea impugnada. Lo que se suspende como consecuencia de la impugnación es la ejecutividad del acto administrativo; es decir, se suspende la facultad recaudadora de la Administración.” De lo transcrita se verifica que el Tribunal de instancia ha centrado su análisis en dejar establecido que la impugnación en vía judicial del acto administrativo (año 2006) no generó efectos en el acta de determinación del año fiscal 2007, es decir que a criterio de la Sala juzgadora por el hecho de no existir todavía una sentencia que ratifique o no la actuación del ente administrativo no se puede tomar como cierto lo establecido en la Resolución de la Administración Tributaria emitida por el periodo fiscal 2006. Con la afirmación realizada sobre este punto y posterior conclusión a la que ha llegado el juzgador de instancia se verifica que se ha desconocido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto y por ende la validez o legalidad del mismo. Cabe dejar señalado que el razonamiento del Tribunal a-quo afecta la gestión tributaria, pues como consecuencia del mismo desemboca en un retraso en la recaudación de impuestos y de manera consecuente la prescripción de los mismos; mal podría actuar la Administración Tributaria desconocer sus propias actuaciones y esperar hasta que en sede judicial se establezca su validez y legalidad, sabiendo que las presunciones de legitimidad le permiten a la administración tributaria

como sujeto activo del tributo sujetarse a ella, sin que tenga injerencia el hecho de que haya o no sido impugnada; es decir, la Administración Tributaria en función de la gestión tributaria y de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad no puede permitirse estar bajo la expectativa de que en sentencia ratifique sus actuaciones y declare la validez de las mismas, si por ley se le ha concedido la figura jurídica de que los actos administrativos emanados por la autoridad competente gozan de presunción que denotan la validez y legalidad de sus propios actos administrativos. Por lo expuesto, es conveniente manifestar que, el acta de determinación emitida por concepto de impuesto a la renta del período fiscal 2006 goza de las presunciones de legitimidad y por consiguiente es válida hasta que se expida el fallo donde se pueda dar de baja judicialmente, por tanto, es adecuado y plenamente legal que la Administración Tributaria se remita a ella para realizar el cálculo del anticipo constante en el acta de determinación dictada por concepto de impuesto a la renta del período fiscal 2007. Del análisis efectuado, se evidencia que el Tribunal A quo ha incurrido en la falta de aplicación de los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y por esta razón ha vulnerado la presunción de legitimidad.

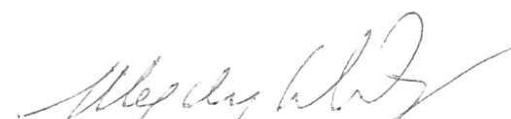
**6.2.4.1.2.** En relación al cargo por “aplicación indebida” del artículo 83 del Código Tributario, que señala: “*Actos firmes.- Son actos administrativos, firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala.*” Los actos administrativos se constituyen en firmes, cuando ostentan esa calidad, ya sea por no haberse interpuesto reclamo alguno o por haber transcurrido el plazo legal para hacerlo; como ya se explicó en el texto que antecede el juzgador de instancia inobservó las presunciones de legitimidad del acto administrativo y por tanto, desconoció que dicho acto pueda incidir en el cálculo de impuesto a la renta del año 2007, denotando su examen a la ejecutividad del acto y no a la factibilidad de la liquidación de conformidad con las presunciones legales que posee el acta de determinación de 2006, a pesar de haber sido impugnada. Así mismo, a criterio

de la Sala se requiere que el acto administrativo se encuentre firme, ejecutoriado y ratificado en sentencia para que aquel pueda ser usado por la Administración Tributaria para determinar el anticipo de impuesto a la renta, apreciación que, de acuerdo al análisis efectuado no obedece a la realidad jurídica en cuanto a las facultades de la administración tributaria, específicamente a la determinadora de obligaciones tributarias con estricto respeto al principio de legalidad. Por lo expuesto, se constata la aplicación errada del juzgador de instancia al desconocer las presunciones de legitimidad del acto administrativo denominado “acta de determinación 2006” y al establecer que dicho acto no puede incidir o servir como fundamento para el cálculo de anticipo de impuesto a la renta del 2007, si su antecedente está impugnado judicialmente; conceptualización ajena a la realidad jurídica por cuanto contraría las facultades de la administración tributaria y la certeza dentro de sus procesos de determinación, generando incertidumbre al sujeto pasivo de la obligación tributaria en la expectativa de la decisión judicial, por tanto, se ha demostrado la falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los artículos 82 del Código Tributario y 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y aplicación indebida del artículo 83 del Código Tributario, vicios que han sido determinantes para la parte dispositiva del fallo y por esta razón se procede a ratificar la actuación en relación al “anticipo del impuesto a la renta periodo 2007”.

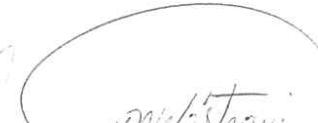
## DECISIÓN:

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA**, Resuelve: Casar la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2014, las 08h27, por la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, en los términos señalados en el considerando VI de esta sentencia y

se ratifican las GLOSAS VENTA DE BIENES ADJUDICACIONES INM<sup>SECRETA</sup> CASILLERO 608", PROVISIONES DEDUCIBLES CASILLERO 760 INTERESES MORATORIOS Y EL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA PERÍODO 2007. Actúe la abogada Martha Alejandra Morales Navarrete secretaria relatora de la sala.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-



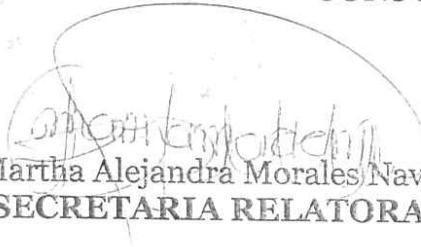
Dra. Magaly Soledispa Toro (VS)  
**CONJUEZA NACIONAL**



Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Velástegui  
Dr. Dario Velástegui Enríquez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico:



Abg. Martha Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**

## VOTO SALVADO

## CORTE NACIONAL DE JUSTICIA: SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO:

Quito, lunes 16 de junio del 2017, las 15h01.

Me aparto del criterio constante en el voto de mayoría, exclusivamente en relación con la glosa: "Ingresos: Venta de Bienes Adjudicaciones Inmuebles", que es analizada por el tribunal de instancia en el considerando séptimo de la sentencia impugnada, por las razones que consigno a continuación:

En relación con esta glosa que el tribunal da de baja, la autoridad tributaria propone cargos al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación por aplicación indebida de normas de derecho contenidas en los arts. 1585 del Código Civil; y, 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación de las normas de derecho contenidas en los arts. 51 y 119 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

En el art. 9, número 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece que para fines de determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: "Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente".

¿Qué es giro ordinario del negocio, GON?

El GON no está definido en nuestra legislación, por lo que, conforme la regla segunda del art. 18 del Código Civil, esto es, según su sentido natural y obvio, según el uso general de tales palabras.

La Codificación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero definía, en su art. 2, el objeto de las instituciones financieras y específicamente de los bancos:

"Art. 2.- Para los propósitos de esta ley, son instituciones financieras privadas los bancos, las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo, las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda y las cooperativas de ahorro y crédito que realizan intermediación financiera con el público. **Los bancos** y las sociedades financieras o corporaciones de inversión y desarrollo se caracterizan **principalmente por ser intermediarios en el mercado financiero**, en el cual actúan de manera habitual, captando recursos del público para obtener fondos a través de depósitos o cualquier otra forma de captación, con el objeto de

utilizar los recursos así obtenidos, total o parcialmente, en operaciones de crédito e inversión.<sup>1</sup>

(...)"

El art. 51 del mismo cuerpo legal, desarrolla, de forma pormenorizada las operaciones en moneda nacional o extranjera, o en unidades de cuenta establecidas en la ley, que pueden efectuar los bancos, en una determinación que va de las letras "a" a la "x", evidenciándose que en la letra r, se prevé lo siguiente:

"r) Comprar, edificar y conservar bienes raíces para su funcionamiento, sujetándose a las normas generales expedidas por la Superintendencia y enajenarlos;"

A excepción de esta potestad puntual contemplada en la letra r, en la lista no consta la dación en pago con bienes inmuebles.

En su papel de intermediarios financieros, los bancos entregan dinero, por lo que, en los contratos respectivos, se determina que el pago se debe hacer según las modalidades previstas por la ley o determinadas por la costumbre, sea en dividendos o pago total, en determinado plazo.

Es así que la aceptación de dación en pago de una obligación adquirida en numerario, no es una opción que maneja la institución financiera al conceder el crédito, sino que se termina constituyendo en una decisión de "*ultima ratio*".

La dación en pago, entonces, es un mecanismo extraordinario por el cual, por un lado, la institución financiera busca recuperar la obligación pendiente de pago o una parte de ella, pero le permite al deudor desembarazarse de un crédito, con la entrega de un bien inmueble ante la imposibilidad de honrarla en la forma en que fue convenida, pues, no de otra forma se puede entender que alguien pretenda cancelar de esa forma un crédito.

En Ecuador, actualmente está regulada la dación en pago, en el art. 195 Código Orgánico Monetario y Financiero, en el que se señala que las entidades del sistema financiero nacional podrán, **de forma extraordinaria**, recibir como pago de créditos o de obligaciones constituidas a su favor bienes muebles, inmuebles, acciones o participaciones, entre otros, en dación en pago o por adjudicación judicial, los que podrán ser conservados hasta por un año al valor de recepción. Por tanto, reconoce la norma el carácter excepcional de esta forma de pago.

Es así como la Junta Bancaria del Ecuador desarrolló esta disposición a través de la Resolución n° 334-2017-F, de 23 de febrero de 2017 denominada: "**NORMA SOBRE LA CANCELACIÓN EXTRAORDINARIA DE OBLIGACIONES CON BIENES MUEBLES, INMUEBLES, ACCIONES O PARTICIPACIONES, ENTRE OTROS, RECIBIDOS POR**

DACIÓN EN PAGO DE OBLIGACIONES O POR ADJUDICACIÓN JUDICIAL ENTIDADES DEL SISTEMA FINANCIERO NACIONAL".

JUZNAC  
Sala de lo Co,  
Tribunal

SECRETA

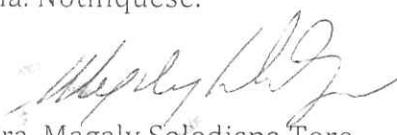
Si bien, la dación en pago es un modo de solución de obligaciones bancaria tiene -y no ha tenido- el carácter de ordinario en el giro del negocio bancario y en general, de las instituciones financieras. Desde mi punto de vista, el concepto de **giro del negocio**, difiere del concepto "giro **ordinario** del negocio".

También debe tenerse en cuenta que la razón de ser de esta exoneración legal es que la transferencia de dominio de un bien inmueble, a la que está obligada la institución bancaria, paga impuestos, si bien no al Fisco, sí al Municipio en el que está ubicado el inmueble.

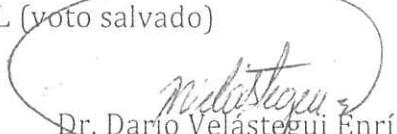
Al considerar que no corresponde al giro ordinario del negocio, los ingresos provenientes de esta fuente deberían gozar de la correspondiente exoneración para fines de liquidación y determinación el impuesto a la renta.

Por estas razones considero que con respecto a esta glosa se debe ratificar la decisión del tribunal de instancia de darle de baja, pues no se configuran las infracciones alegadas por la autoridad tributaria.

En lo atinente a la decisión respecto de la otra glosa, coincido con el criterio expuesto en el voto de mayoría. Notifíquese.

  
Dra. Magaly Soledispa Toro  
CONJUEZA NACIONAL (voto salvado)

  
Dr. Juan Montero Chávez  
CONJUEZ NACIONAL

  
Dr. Dario Velástegui Enríquez  
CONJUEZ NACIONAL

Certifico:

  
Dr. Alejandro Morales Vazquez  
SECRETARIA GENERAL

En Quito, lunes diecinueve de junio del dos mil diecisiete, a partir de las quince horas y diez minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADOR que antecede a: BANCO DE GUAYAQUIL S.A. en la casilla No. 3010 y correo electrónico dbrito@castelblancoyasociados.com; ccastelblanco@castelblancoyasociados.com del Dr./Ab. DANIEL ISRRAEL BRITO PÉREZ; BANCO DE GUAYAQUIL S.A. en la casilla No. 84 y correo electrónico rnoboab@noboabejarano.com; andreszt@uio.satnet.net del Dr./Ab. RICARDO NOBOA BEJARANO. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico rubby997@hotmail.com; luigideang@hotmail.com; maleo666@hotmail.com; cabezas@telconet.net; juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. LUCERO NÚÑEZ RUBBY ARLLING. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR  
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

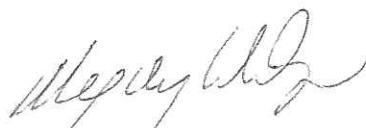
JUEZ PONENTE: Dr. Darío Velástegui Enríquez

Quito, a lunes 10 de julio del 2017, las 16h29.-

## ACLARACIÓN

**VISTOS:** En lo principal: Una vez que ha culminado en tiempo dispuesto en providencia de fecha 22 de junio del 2017, las 14h58; siendo competente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se procede a resolver el pedido de aclaración solicitado por el recurrente en los siguientes términos: **Antecedentes.-** 1. El señor Julio Mackliff Elizalde, vicepresidente ejecutivo-gerente general del Banco de Guayaquil S.A., interpone recurso de aclaración sobre la sentencia dictada el martes 19 de junio del 2017, las 15h01, notificada el mismo día, mes y año. Recurso en el que solicita lo siguiente: “*(...) Habiendo sido notificado el lunes 19 de junio de 2017 con el fallo que resuelve el recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas (SRI), interpongo el siguiente recurso horizontal de aclaración (...)*” En lo principal, para resolver lo pertinente, es conveniente manifestar: **PRIMERO:** El ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria, ha expresado en el art. 274 del Código Tributario que: “*(...) La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; y la ampliación, cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos o se hubiere omitido decidir sobre multas, intereses o costas.*”; texto normativo que guarda concordancia con lo manifestado en el art. 282 del Código de Procedimiento Civil. **SEGUNDO.-** Dentro del término dado al Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, se evidencia que no existe pronunciamiento alguno por parte de la autoridad demandada sobre la solicitud del recurrente **TERCERO: Aclaración.-** El

recurrente en su petición, transcribe parte del fallo de la Corte Constitucional (sentencia No 240-16-SEP-CC página 22), y se pregunta “*De qué manera han hecho ustedes cumplimiento a la reparación integral a la que se refiere la sentencia*”, para luego afirmar que existe contradicción en el fallo. De lo transcrita y del contenido íntegro de la petición, se puede establecer que no existen argumentos por los cuales se demuestre que la sentencia de mayoría dictado por esta Sala es obscura, ambigua o ininteligible, condicionamientos estos, necesarios para que proceda el recurso horizontal de aclaración. Por lo expuesto, se rechaza la petición por improcedente dejando señalado que la sentencia de mayoría de fecha de 19 de junio de 2017, las 15h01, cumple con los elementos de razonabilidad, comprensibilidad y lógica, devuélvase el proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. Suscribe el presente auto por obligación legal la doctora Magaly Soledispa Toro, en razón de su voto salvado. Actúe la doctora María Augusta Gallardo Ampudia, secretaria relatora de la sala encargada.- Notifíquese y Cúmplase.-



Dra. Magaly Soledispa Toro  
**CONJUEZA NACIONAL (V.S)**



Dr. Juan Montero Chávez  
**CONJUEZ NACIONAL**



Dr. Darío Velástegui Enríquez  
**CONJUEZ NACIONAL**

Certifico:



Abg. María Augusta Gallardo Ampudia  
**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, lunes diez de julio del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y treinta y un minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: BANCO DE GUAYAQUIL S.A. en la casilla No. 3010 y correo electrónico dbrito@castelblancoyasociados.com; ccastelblanco@castelblancoyasociados.com del Dr./Ab. DANIEL ISRRAEL BRITO PÉREZ; en la casilla No. 84 y correo electrónico rnoboa@noboabejarano.com; andreszt@uio.satnet.net del Dr./Ab. RICARDO NOBOA BEJARANO. DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico rubby997@hotmail.com; luigideang@hotmail.com; maleo666@hotmail.com; cabezas@telconet.net; juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. LUCERO NÚÑEZ RUBY ARLLING. Certifico:

*Maria Augusta Gallardo Ampudia*  
MARIA AUGUSTA GALLARDO AMPUDIA  
SECRETARIA RELATORA (E)

MAYRA.NORIEGA

**RAZÓN:** Siento como tal que las veintisiete (27) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 17751-2014-0636 (juicio impugnación No. 09504-2012-0129) seguido por el BANCO DE GUAYAQUIL S.A., en contra del DIRECTOR REGIONAL LITORAL SUR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 14 de julio de 2017. Certifico.-

*Alejandra Morales Navarrete*  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**ACTOR:** MATHÍAS GERMÁNICO ESPINOZA KNOCHE Y OTROS

**DEMANDADO:** DIRECTORA PROVINCIAL DE GALÁPAGOS DEL SERVICIO

**(RECURRENTE)** DE RENTAS INTERNAS

Quito, Junes 19 de junio del 2017, las 15h41.

**VISTOS: Composición del Tribunal:** La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso. -----

**I. ANTECEDENTES**

**1.1.- Sentencia recurrida:** La Econ. Mayra Verónica Orellana Ullauri,

intermedio de sus abogados procuradores, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 3 de marzo de 2017, emitida a las 16h22 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00399, instaurado por *litis consorcio* en contra de las Resoluciones N°s 112012016RREC004448, 112012016RREC004438, 112012016RREC004439, 112012016RREC004562, 112012016RREC004441, 112012016RREC004653, 112012016RREC004442 emitidas en contra de varios contribuyentes, a través de los cuales se atendió desfavorablemente sendos reclamos administrativos propuestos en contra de liquidaciones de pago por diferencias del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 2012, 2013, y cuyo fallo resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda planteada. -----

**1.2.- Argumentos del recurrente:** El casacionista fundamenta su recurso en el caso **primero** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por: falta de aplicación de los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). -----

**1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional:** En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizado las siguientes actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 28 de abril de 2017, a las 12h19, el Dr. Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite el recurso de casación por el cargo planteado en función del **caso primero** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los yerros de los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos.

**1.3.2.- Sorteo de la causa:** De conformidad con el acta de sorteo suscrita por el Presidente de esta Sala Especializada realizada el 10 de mayo de 2017, y que consta a foja 21 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana

Pérez Valencia en calidad de Jueza Ponente y Ana María Crespo Santos, y el Dr. José Luis Terán Suárez. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 11 de mayo de 2017 a las 15h54, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día martes 13 de junio de 2017 a las 10h00, en la Sala de audiencias del primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. -----

## **II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**2.1.- Competencia:** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación en conformidad con los artículos 184 numeral 1 de la Constitución, 269 del Código Orgánico General de Procesos y 185, segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. -----

**2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar. -----

**2.3.- Audiencia:** En cumplimiento del auto de 11 de mayo de 2017 emitido a las 15h54, se llevó a cabo la audiencia casacional, en el primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: -Por la recurrente: DIRECTORA PROVINCIAL DE GALAPAGOS DEL SRI, LA AB. YEPEZ PADILLA KATIA CAROLINA CON MAT. FORO 17-2013-410 Y CC. 1002618666, ASÍ COMO EL AB. HUACON AREVALO MANUEL ORLANDO CON MAT. FORO 09-2008-424 Y CC. 1204088650; así como por la contraparte: LOS SEÑORES MATHIAS ESPINOZA KNOCHÉ Y OTROS, EL AB. PONTON CEVALLOS CARLOS ENRIQUE CON MAT. FORO 17-2006-237 Y C.1711089068. -----

**2.3.1.- De la intervención de las partes:** De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 40 Y 40v del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: “*LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ACUSA LA FALTA DE APLICACION DEL ART. 99 DEL COGEP QUE ES UNA NORMA PROCESAL, ESTA NORMA PROCESAL ESTA REFERIDA A LA COSA JUZGADA Y PREVÉ QUE LOS AUTOS PASARAN POR AUTORIDAD DE COSA JUZGADA CON UNA SALVEDAD, EN SU ULTIMO INCISO SEÑALA SIN EMBARGO LO RESUELTO POR AUTO INTERLOCUTORIO FIRME QUE NO SEA DE AQUELLOS QUE PONGAN FIN AL PROCESO PODRA SER MODIFICADO EN SENTENCIA, ES POR ESTA RAZON QUE IDENTIFICAMOS COMO ESTE EL MOMENTO PROCESAL EN EL QUE OCURRIO LA NULIDAD.- LA FALTA DE APLICACION DEL ART. 146 DEL CODIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS.- LA NORMA SEÑALA UN EFECTO JURÍDICO PARA UN HECHO QUE OCURRIO Y SE VERIFICO EN ESTE PROCESO, NO SE COMPLETO LA DEMANDA HASTA EL DÍA 3, AQUI SEÑALA QUE SE TENDRA QUE HACER EN EL TÉRMINO DE 3 DIAS Y SI NO LO HACE (**sic**) [...]*”. La contraparte, a su vez señala que: “*LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y ESO ES CLARO ESO NO HA SIDO CONTROVERTIDO, PRESENTO SUS EXCEPCIONES PREVIAS DE QUE LA DEMANDA FUE COMPLETADA POSTERIOR A LOS 3 DIAS QUE SEÑALA EL ART. 146 DEL COGEP, CUANDO SE COMPLETO LA DEMANDA SE HIZO NOTAR EN EL ESCRITO PRESENTADO QUE EL REQUISITO DE LA RELACION CIRCUNSTANCIADA DE LOS HECHOS QUE ERA UNO DE LOS PUNTOS QUE MANDO A COMPLETAR EL TRIBUNAL YA ESTUVO CONSIGNADO EN EL ESCRITO ORIGINAL DE LA DEMANDA QUE FUE PRESENTADO DENTRO DE LOS 60 DIAS, SIN EMBARGO SE LO VOLVIO A PONER, QUE DECISION TOMO EL TRIBUNAL, EL TRIBUNAL SEÑALA QUE EVIDENTEMENTE FUE INNECESARIO SOLICITAR QUE SE COMPLETE ESE REQUISITO POR QUE LA RELACION CIRCUNSTANCIADA DE LOS HECHOS*

QUE ES UNO DE LOS REQUISITOS PROPIOS DE LAS DEMANDAS CONTENCIOSAS ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS ESTABA YA CONSIGNADA ESTABA YA ESTABLECIDA EN LA DEMANDA POR LO TANTO NO HUBO NECESIDAD".- **2.3.2.- De la réplica de las partes:** De conformidad con el acta resumen la parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente: "NO EXISTE RECURSO DE APELACION EN MATERIA TRIBUTARIA PERO MAS BIEN ESTE ARGUMENTO ES UN ARGUMENTO A FAVOR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS PUES JUSTIFICA QUE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA SE ENCUENTRA EN INDEFENSION YA QUE NO PODIA PROponER EN SU MOMENTO UN RECURSO DE APELACION RESPECTO DEL AUTO INTERLOCUTORIO QUE DECIDIA SOBRE LAS EXCEPCIONES PREVIAS NEGANDO LA EXCEPCION DE CADUCIDAD DE LA DEMANDA PROPUESTA POR EL SRI ES DECIR QUE JUSTIFICA QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTA EN INDEFENSION DE EJERCITAR NINGUN RECURSO DENTRO DE NUESTRO SISTEMA JURIDICO EN EL QUE PUEDA HACER VALER SUS DERECHOS". Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: "EN EL ESCRITO DE COMPLETAR LA DEMANDA QUE FUE PRESENTADO AL CUARTO DIA SE SEÑALO Y SE ENFATIZO POR PARTE DE NOSOTROS LA PARTE ACTORA LOS LITISCONSORTES QUE LA RELACION CIRCUNSTANCIADA DEL ACTO IMPUGNADO ESTA EXPUESTA EN EL PUNTO 3 Y 4 DEL ESCRITO DE LA DEMANDA, LOS JUECES NO PUEDEN CONVALIDAR ENTONCES SUS ACTOS DE MANERA DE OFICIO, LO SEÑALA EL MISMO ART. 130 NUMERAL 8 DEL COGEP PERDON DEL CODIGO ORGANICO DE LA FUNCION [...]."

**2.4.- Determinación del problema jurídico a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y

para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

**2.4.1.- Problema jurídico:** De la fundamentación realizada por escrito en la interposición del recurso de casación, así como de las exposiciones presentadas en la audiencia celebrada, esta Sala Especializada determina que el problema jurídico a ser resuelto en este caso es el siguiente: -----

a) ¿En La sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso primero del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos** por falta de aplicación de los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP)? -----

### III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

**3.1.- La Casación:** Previo a abordar el vicio denunciado a la luz del caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos, planteado por la parte actora, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: “*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*”, así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: “[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones*

*procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, cinco casos sobre las cuales se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que “*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.*”. Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario. Hay que destacar que a partir del 20 de Mayo de 2016, en el Ecuador entró en vigencia el Código General de Procesos que derogó la Ley de Casación y demás normativa procesal ecuatoriana, estableciendo un nuevo sistema de sustanciación de juicios a través del Sistema Oral, en donde la Casación tuvo variantes respecto a su forma de sustanciación y resolución de los casos establecidos en el artículo 268, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de

casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Calamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, en La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). -----

**3.2.- Principios Constitucionales Tributarios.**- Los principios tributarios constitucionales son normas de Derecho fundamental, cuyo efecto de irradiación permiten interpretar cómo debe operar el ordenamiento jurídico tributario. En el Ecuador, el régimen tributario se erige principalmente en los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, de los cuales, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, “*se deduce la intención distribuidora de la imposición.*” (José Vicente Troya Jaramillo, LA NUEVA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, ESTADO, DERECHOS E INSTITUCIONES, Corporación Editorial Nacional, Quito, 2009, pág. 325) intención que constituye uno de los mecanismos para el cumplimiento de los fines del Estado Constitucional de derechos y justicia, social es decir la garantía del cumplimiento de prestaciones sociales. Robert Alexy señala que los principios “*son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida precisa de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.*”. En este sentido los principios constitucionales que regentan el régimen tributario, deben constituir el pilar fundamental en la redacción de las Leyes Tributarias, así como en las decisiones que toman las administraciones tributarias a través de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa,

irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la Constitución de la República no constituyen los únicos principios aplicables al régimen tributario, pues no hay que perder de vista que al definir la Constitución de la República al Estado ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, social, los derechos prestacionales establecidos a lo largo de la Carta Fundamental de la República son de inmediato cumplimiento, y así pues al existir a lo largo de la constitución muchos otros principios de aplicación a los derechos de las personas éstos también pueden ser aplicados a los casos tributarios en particular, como por ejemplo el principio de solidaridad cuya complejidad de concepción llega a tal punto que la Corte Constitucional Colombiana lo ha definido de forma general como: *“un valor constitucional que en cuanto fundamento de la organización política presenta una triple dimensión, a saber: (i) como una pauta de comportamiento conforme a la cual deben obrar las personas en determinadas ocasiones; (ii) como un criterio de interpretación en el análisis de las acciones u omisiones de los particulares que vulneren o amenacen los derechos fundamentales; (iii) como un límite a los derechos propios”* (Sentencia C-459/04, 11 de mayo de 2004). En este sentido dejamos sentados que a lo largo de la Constitución de la República existen otros principios que guardan relación con el sistema impositivo. En este mismo orden de ideas Dino Jarach indica que: *“Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.”* (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, pág. 299). Así pues sin descartar otros principios constitucionales, los establecidos en el artículo 300 de la Constitución son por esencia los que mayor vinculación guardan con el sistema tributario ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy sucinta a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas la personas deben tributar,

y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, “*Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad -<todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal [...]*”.

(Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Tributario*, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79).

Carlos Giuliani Fonrouge señala que: “*Como derivación del principio de igualdades menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]*”.

Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de forma aislada y su alcance abarca también otros mandatos de optimización (como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario.

En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarla. Para

Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora “supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.” (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: “Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en “dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión.” (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11<sup>a</sup> Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: “la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por

*mantenimiento y empleo a grandes multitudes [...]" (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: "Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal." (Dino Jarach, Abeledo Perror, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: "Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.". Por su parte Roberto Dromi destaca que: "los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella."* (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11<sup>a</sup> Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración

Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que “*se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rules of the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro “The road to serfdom.”*”. Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo “Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: “*Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles.”* (Aristides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma

nos dice que “*la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.*”. Por su parte Roberto Dromi señala que: “*La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.*”.

Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11<sup>a</sup> Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementos deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: “*La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores*

*predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.”. En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: “[...] se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”. (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en al primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario*

en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad. -----

#### IV.- MOTIVACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

**4.1.-** Esta Sala Especializada procederá a continuación, a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso primero del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis:

**4.1.1.-** El problema jurídico materia del presente estudio se vincula al caso primero del artículo 268 del Código General de Procesos que establece: “*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.*” **4.1.2.-** La tradición casacional ecuatoriana ha distinguido dentro de los yerros en los que puede incurrir en la actividad jurisdiccional, aquellos relacionados con los errores *improcedendo*, es decir, vicios cuyo control de legalidad no solo se circunscriben al escrutinio del edicto de instancia, sino a determinadas actuaciones procesales: calificadas por un lado como solemnidades sustanciales cuya omisión o transgresión causaría la nulidad del procedimiento, o actuaciones procesales cuya inobservancia son categorizadas expresamente en el nuevo sistema procesal oral como nulas, o aquellas en la cuales se dejó en indefensión a uno o todos los sujetos procesales. El Doctor Santiago Andrade en su libro “la

Casación Civil en el Ecuador" (páginas 116 y 117), indica: "*Respecto de esta causal, debe advertirse que no toda violación del procedimiento es motivo de casación a su amparo. La norma es muy clara: únicamente cuando ha habido aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, a condición de que hubiere influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente.*". (El subrayado me pertenece).

**4.1.3.-** Ante las citadas normativa y doctrina invocadas, es necesario recordar que en la actualidad, el régimen jurídico ecuatoriano adoptó un nuevo sistema procesal, donde se afincan nuevos principios procesales o se replantean algunos que ya se encontraban en uso adaptándolos a la nueva realidad oral, así conforme el contenido del artículo 2 del Código General de Procesos, para las actividades procesales se honrarán los principios previstos en la Constitución de la República, en los instrumentos internacionales de derechos humanos, en los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, en el Código Orgánico de la Función Judicial y los desarrollados por dicho Código. Ante esta nueva realidad es necesario identificar e interpretar las aristas jurídicas que deben necesariamente encumbrarse, para encaminar el análisis casacional en base a los yerros que puedan incurrirse dentro de una dinámica oral.

**4.1.4.-** En primer lugar el examen debe dirigirse a la verificación de si los cargos propuestos (aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación) corresponde a violaciones de disposiciones de una naturaleza procesal. Para este propósito destacamos las propuestas doctrinarias que nos ofrece el autor Jorge A. Claría Olmedo en su obra, "Derecho Procesal I, Conceptos Fundamentales" (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, página 98) el cual manifiesta a propósito: "*En síntesis, el conjunto de normas procesales tienen como finalidad prever los órganos o sujetos actuantes, las atribuciones y sujetaciones para actuar, y los medios, formas y condiciones de*

*Son normas para el proceder que contemplan lo subjetivo y lo objetivo de la actividad a desarrollar en el proceso judicial. De modo general estas normas regulan todo lo relativo a la organización de la justicia, a la iniciación, desarrollo y terminación del proceso judicial y al control jurisdiccional de la ejecución forzada, determinando cómo los sujetos intervenientes pueden ejercer sus facultades dispositivas del contenido material del proceso o disponer de las meras formas procesales (Manzini). Son normas destinadas al hacerse del derecho por la vía jurisdiccional encauzada mediante el proceso.”.* **4.1.5.-** Ahora bien, a continuación el análisis que debe proseguir, es el examen del cumplimiento de las condiciones expuestas en el artículo 268 del COGEP para la procedencia del control de legalidad en base al caso primero allí descrito, del cual se identifica lo siguiente: **a)** que la norma procesal haya viciado al proceso de nulidad insubsanable, es decir que no exista remedio legal que permita subsanar dicha nulidad, **b)** o que la inobservancia procesal haya causado indefensión, de igual manera siempre que esta omisión no haya sido subsanada por medios diseñados en la norma. En ambos casos, por la gravedad de la transgresión, el vicio debe haber influido notablemente en la decisión de la causa. **4.1.6.-** A estas reflexiones, cabe replantear el alcance de dos principios fundamentales para la consecución del caso primero: el de la especificidad y el de trascendencia, a decir del primero de ellos que el vicio este contemplado en la ley como causa de nulidad, y en relación al segundo de ellos, que sea de tanta importancia el yerro, esto es de una trascendencia significativa, que el proceso no pueda cumplir su misión. En relación al caso del literal a) identificado en el párrafo anterior, ambos principios de especificidad y trascendencia están plenamente marcados y asemejados, pues las causas de nulidad o las actuaciones procesales cuyas omisiones se encuentren señaladas con este efecto, son las que se hallan expresamente señaladas como tales en el texto legal pertinente, sin que pueda ampliarse o aplicarse extensivamente (principio de

especificidad) a otras normas procesales que no guarden dicha calificación, lo que resaltaría la importancia del yerro procesal, por cuanto al tener la calidad de nulidad, influirá de sobre manera en el resultado de la causa (principio de trascendencia). En lo atinente al caso identificado en el literal b) del numeral anterior, el principio de especificidad, en armonía con el nuevo sistema procesal oral, quedará matizado a aquellas actuaciones procesales que si bien no tienen la calificación de una nulidad, sin embargo mantienen expresamente otros efectos bastante significativos, de tal suerte que su inobservancia devendrá en otro resultado distinto que al de un pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido. En lo relativo al principio de trascendencia respecto a este caso, la indefensión de una de las partes marcaría de tal manera la suerte del asunto, de tal forma que si se hubiere permitido su defensa el resultado sería distinto. **4.1.7.-** Finalmente cabe resaltar que de conformidad con los lineamientos dispuestos para el caso primero en el Código General de Procesos (COGEP), el yerro ocasionado **no debe haber sido subsanado** conforme a Derecho. **4.1.8.-** Es meritorio agregar que el caso primero casacional, de conformidad con el numeral 1 del artículo 273 del Código General de Procesos, es el único que admite remisión, es decir que de configurarse el vicio procesal denunciado se remitirá al juzgador competente para que conozca y sustancie el proceso desde el punto en que se produjo la nulidad con arreglo a Derecho, por ello es imprescindible que los legitimarios identifiquen plenamente en sus recursos, el acto procesal viciado para que los Jueces casacionales puedan remitir al momento procesal respectivo y así ordenar su enmienda. -----

**4.2.- Normas denunciadas:** El control de legalidad que deviene del presente caso, hace imprescindible transcribir el contenido de las normas denunciadas como infringidas, esto es los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General

*interlocutorios y de las sentencias. Las sentencias y autos interlocutorios pasarán en autoridad de cosa juzgada en los siguientes casos:- 1. Cuando no sean susceptibles de recurso.- 2. Si las partes acuerdan darle ese efecto.- 3. Si se dejan transcurrir los términos para interponer un recurso sin hacerlo.- 4. Cuando los recursos interpuestos han sido desistidos, declarados desiertos, abandonados o resueltos y no existen otros previstos por la ley.- Sin embargo, lo resuelto por auto interlocutorio firme que no sea de aquellos que ponen fin al proceso, podrá ser modificado al dictarse sentencia, siempre que no implique retrotraer el proceso.- Art. 146.- Calificación de la demanda. Presentada la demanda, la o el juzgador, en el término máximo de cinco días, examinará si cumple los requisitos legales generales y especiales que sean aplicables al caso. Si los cumple, calificará, tramitará y dispondrá la práctica de las diligencias solicitadas.- Si la demanda no cumple con los requisitos previstos en este Código, la o el juzgador dispondrá que la o el actor la complete o aclare en el término de tres días, si no lo hace, ordenará el archivo y la devolución de los documentos adjuntados a ella, sin necesidad de dejar copias.- En materia de niñez y adolescencia, la o el juzgador fijará provisionalmente la pensión de alimentos y el régimen de visitas.- En caso de expropiación urgente la o el juzgador al momento de calificar la demanda ordenará la ocupación inmediata del inmueble, siempre que a la demanda se acompañe el precio fijado en el avalúo comercial municipal.- El juez dispondrá la inscripción en el registro correspondiente, de las demandas que versen sobre dominio o posesión de inmuebles o de muebles sujetos a registro, así como también de las demandas que versen sobre demarcación y linderos, servidumbres, expropiación, división de bienes comunes y acciones reales inmobiliarias.- Antes de que se cite con la demanda se realizará la inscripción, que se comprobará con el certificado respectivo. La omisión de este requisito será subsanable en cualquier estado del juicio, pero constituye falta susceptible de ser sancionada; al efecto, la jueza o el juez deberán comunicar del particular al respectivo director provincial del Consejo de la Judicatura para que proceda a sustanciar el correspondiente*

*sumario administrativo.- La inscripción de la demanda no impide que los bienes se enajenen válidamente en remate forzoso y aún de modo privado, pero el fallo que en el litigio recayere tendrá fuerza de cosa juzgada contra el adquiriente, aunque este no haya comparecido en el juicio. Hecha la inscripción del traspaso de dominio, el registrador la pondrá en conocimiento del juez de la causa, dentro de tres días, mediante oficio que se incorporará al proceso.- Si la sentencia fuere favorable al actor, el juez ordenará que se cancelen los registros de transferencia, gravámenes y limitaciones al dominio efectuados después de la inscripción de la demanda.”.*

**4.3.- Fundamentos del recurso:** En lo atinente a la falta de aplicación del artículo 99 del Código General de Procesos, la recurrente alega que existió violación del procedimiento cuando en la sentencia recurrida y el auto que negó la ampliación de la sentencia, no se subsanó lo decidido en el auto interlocutorio que resolvió la audiencia preliminar, en el cual conforme consta de autos, se negó la excepción previa propuesta de caducidad para proponer la acción, en razón de que el actor dentro de la tramitación del proceso no cumplió con el término concedido para completar la demanda, por cuanto dicha actuación fue realizada en el cuarto día y no hasta el tercero conforme ordenaba la respectiva providencia, lo que de acuerdo a la normativa procesal procedía el archivo de la causa. El artículo 99 del COGEP prevé una excepción respecto de la autoridad de cosa juzgada de los autos interlocutorios, esto es que lo que haya sido resuelto en dicho auto interlocutorio firme no sea de aquellos que ponen fin al proceso, como lo es en el presente caso, por cuanto esta falla podía haber sido modificada en sentencia, pues el presente caso no implicaba un retrotraer del proceso, sino más bien el archivo de la causa en la sentencia. Aduce que en el auto ampliatorio de la sentencia, los jueces expresaron que la decisión sobre las excepciones previas y la declaratoria del proceso, es adoptada en audiencia preliminar y no en audiencia de juicio, criterio a su parecer errado, ya que de acuerdo al texto de la norma

denunciada, al dictar sentencia se podía modificar la decisión realizada en la audiencia preliminar. La falta de aplicación del último inciso del artículo 99 del COGEP ha dejado en indefensión a la Administración Tributaria, pues a pesar de que en el momento oportuno manifestaron su protesto y disconformidad con la decisión tomada en el auto interlocutorio, en sentencia no se revisó y modificó lo resuelto en el auto interlocutorio. Este hecho además nulita el proceso hasta el momento mismo en el que se dictó sentencia, pues la excepción previa de caducidad resuelta por el auto interlocutorio firme, pudo y debió ser revisada, y dada la disposición constante en el artículo 146 del COGEP, la cual ordena que si el actor no completa su demanda en el término de 3 días, la consecuencia era que se ordene el archivo de la causa, lo cual influyó en la decisión de la causa, por cuanto la sentencia entró a resolver sobre el fondo, cuando no era necesario hacerlo ya que lo que procedía era el archivo de la causa y por ende la desestimación de las demandas propuestas. En lo concerniente a la falta de aplicación del artículo 146 del Código Orgánico General de Procesos, el legitimario aduce que el Tribunal al no subsanar en sentencia la decisión tomada en el auto interlocutorio dictado de la audiencia preliminar en la que se rechazó la excepción de caducidad, se dejó de aplicar el artículo 146 del COGEP, pese a que dicha violación de procedimiento fue alegada por la Administración Tributaria como excepción previa, y conforme el audio de la audiencia preliminar, el Tribunal en su decisión de mayoría por tutelar el derecho de la parte actora, ha desconocido lo previsto en el mencionado artículo, con el argumento de que la demanda estaba completa desde su presentación. De manera oral se le solicitó si se había propuesto un recurso horizontal de reforma o revocatoria sobre la providencia que ordenó completar la demanda, ante lo cual se negó el pedido formulado dejando una vez más en indefensión a la administración demandada a quién solo le resta proponer el presente recurso de casación. -----

**4.4.- Actuaciones procesales de instancia:** A continuación se reproducen las actuaciones procesales realizadas en la presente causa: **4.4.1.-** A fojas 77 del proceso consta la providencia de 30 de septiembre de 2016, emitida por el Juez ponente de la causa de la que se extrae: *“En forma previa a dar el trámite que corresponda, se dispone que el compareciente, en el término de tres días, aclare y complete su demanda haciendo constar lo siguiente: a) Indique las gestiones realizadas ante la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, para obtener la información que señala en los numerales 9 y 10 de su escrito de prueba. b) Relación circunstanciada del acto o hecho impugnado, en estricto cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 7 del Art. 142 y 308 del Código General de Procesos. Así mismo Se (sic) le previene al recurrente que de no cumplir con lo dispuesto, se rechazará su demanda y se dispondrá su archivo, en los términos previstos en el inciso segundo del Art. 146 Ibidem. ...”*, providencia que de acuerdo a la razón de notificación es puesta a conocimiento del actor el 3 de octubre de 2016. De fojas 79 consta el escrito presentado por el actor de la causa en la que realiza lo ordenado en la providencia que antecede, el cual conforme consta en el sello de ingreso de causas y escritos de la Corte Provincial de Justicia del Guayas constante en el mentado escrito, tiene como fecha de presentación el 7 de octubre de 2016. Constante a foja 87 y vta., se registra la providencia de mayoría de 11 de octubre de 2016, en la cual se expresa: *“VISTOS: En relación a los dos puntos que se ordenó complementar en la providencia del viernes 30 de septiembre de 2016, de la revisión del expediente se constata: A) que lo solicitado por la parte actora en los numerales 9 y 10 del apartado 6 de su demanda (“De las diligencias probatorias que solicitamos se practiquen”), cumplió el requisito señalado en el numeral 8 del artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos, que es lo que cabe verificar para la admisión de la demanda conforme el primer párrafo del artículo 146 del COGEP, sin perjuicio de que la admisibilidad de la prueba anunciada esté sujeta a decisión de los jueces en la audiencia preliminar (literal*

artículos 158 y siguientes del mismo cuerpo legal); y B) que la relación circunstanciada de los actos impugnados sí constaba exhaustivamente expuesta en la demanda, en los numerales 4 y 5 de la misma, páginas 4 a 11, fojas 68 vuelta a 72, lo que tornaba innecesaria su pedido de complementación.---- En consecuencia procede calificar y admitir a trámite la demanda MEDIANTE PROCEDIMIENTO ORDINARIO, conforme a los artículos 146 y 51 del COGEP. [...]”. De foja 1613 vuelta consta la sentencia recurrida, de la cual se extrae el siguiente texto: “**5.- La decisión sobre las excepciones presentadas.**- En la audiencia preliminar se desestimaron las excepciones previas planteadas por la parte demandada.----”.

**4.5.- Control de legalidad de la sentencia recurrida:** Del examen de los argumentos expuestos en el recurso de casación así como de los textos normativos y jurisdiccionales transcritos *ut supra* se obtiene lo siguiente:

**4.5.1.-** Conforme lo aseveraron las partes procesales en esta audiencia, y de acuerdo a las piezas procesales constantes a fojas 77 y 79 del expediente de instancia, el escrito que aclaraba y completaba la demanda fue presentado al cuarto día y no al tercero, inobservando lo ordenado en la providencia de 30 de septiembre de 2016. De igual forma a foja 87 y vta., se registra la providencia de mayoría de 11 de octubre de 2016 en la que se califica y admite a trámite la demanda interpuesta, sin que expresamente se haya revocado de oficio o se haya atendido algún pedido de revocatoria del auto que ordenaba completar la demanda. **4.5.2.-** Dicha actuación judicial de instancia es censurable ante la opinión de esta Sala Especializada, por cuanto el efecto jurídico previsto en la disposición constante en el artículo 146 del Código General de Procesos es categórico al señalar que de no completarse la demanda dentro del término de 3 días ordenará sin más el archivo y la devolución de la petición y los documentos adjuntados a ella, eso sí reconociendo este Tribunal las potestades del Juez de subsanar o convalidar las distintas actuaciones judiciales, pero siempre enmarcada dentro de los términos y condiciones

contenidos en los distintos recursos o actuaciones judiciales contemplados en el Código General de Procesos y en el Código Orgánico de la Función Judicial para dichos propósitos. Por tal este Tribunal rechaza cualquier tipo de inobservancia que desnaturalice la estricta aplicación de las disposiciones del Código General de Procesos, ya sea de parte los Jueces de instancia así como de los justiciables, partícipes del proceso. **4.5.3.-** Sin embargo para los fines del control de legalidad que ofrece el instituto casacional y una vez examinado el escrito del recurso de casación presentado y las argumentaciones del recurrente propuestas en esta audiencia de sentencia, se obtiene que adolece de varias imprecisiones técnicas como a continuación exponemos: **i)** El objeto del recurso es que se case estrictamente la sentencia emitida el 3 de marzo de 2017 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00399, por cuanto a su entender en la audiencia definitiva “debió” pronunciarse y modificar sobre lo resuelto en el auto interlocutorio de la audiencia preliminar, que resolvió sobre la excepción propuesta de caducidad de la acción, al tratarse de un auto firme que no puso fin al proceso, para lo que aduce la infracción de los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos. A palabras del recurrente: “Señores Jueces, **en la sentencia que nos ha sido notificada por escrito no existe ningún argumento o referencia de las razones** por las cuales en la Audiencia preliminar se desestimaron las excepciones previas planteadas por la parte demandada, adicionalmente en el auto de 16 de marzo de 2017 con el que se atendió el recurso horizontal de ampliación se expresó: .- “[...] 2) La decisión sobre las excepciones previas y la declaratoria de validez del proceso, es adoptada en audiencia preliminar, y no en la audiencia de juicio; 3) El contenido de la sentencia escrita está determinado en el artículo 95 del Código Orgánico General de Procesos, **sin que pueda entenderse que deban fundamentarse las excepciones previas que se adoptan en audiencia preliminar (sin perjuicio de que en la sentencia se haga mención del rechazo de ellas, en forma referencial)**, menos aún si, como en este

caso ha ocurrido, la integración del Tribunal en la audiencia de juicio es distinta a la integración del Tribunal en la audiencia preliminar en que se resolvieron tales excepciones previas; 4) La sentencia es completa, al contener los elementos señalados en el artículo 95 del Código Orgánico General de Procesos y al haberse resuelto el fondo del asunto (que es lo que corresponde en la audiencia de juicio, en que se ha superado la fase de saneamiento y excepciones previas), no hay ampliación que realizar; [...]".- Es decir, que **en la sentencia recurrida no se alude a las razones por las cuales fueron negadas nuestras excepciones previas**, especialmente casamos por la excepción de caducidad que fue rechazada, pues al haberse aceptado la misma el resultado sería el archivo del proceso" (El subrayado es del recurrente, lo resaltado en negrita me pertenece), alegaciones ajenas a vicios de procedimiento, más bien relacionadas con el requisito de motivación de las sentencias, o con la correcta motivación de los fallos, persegubiles en base a otros cargos del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos. Esta Sala especializada en innumerables fallos ha emitido el criterio de que cuando en una sentencia se considere existe ausencia de motivación, o que en su defecto este acto procesal a su vez no observa los requisitos obligatorios exigidos por la norma para su emisión, el caso adecuado para el control de legalidad respectivo es el segundo, (antes causal quinta). En adición cuando se reflexione que la explicación de la norma aplicada en la *ratio decidendi* del edicto riñe con los hechos probados por el Tribunal de instancia, el caso respectivo es el quinto (antes causal primera). **ii)** En otro orden, en lo concerniente a la argumentación expuesta por el recurrente, de que en la audiencia definitiva se "debe" abordar nuevamente el tema de la excepción de caducidad de la acción, al considerarse que la resolución de la audiencia preliminar es un auto interlocutorio que no pone fin al proceso ni retrotrae el proceso, caso contrario la decisión es nula; se analiza que del contenido de los artículos 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos, (relacionados con las nociones de autoridad de cosa juzgada de los autos interlocutorios y de las sentencias; y,

con la calificación de la demanda) se colige que sí son normas procesales; más de su estricto contenido se obtiene: que en tratándose del artículo 99 no existe efecto jurídico alguno relacionado con su no aplicación en sentencia, es decir, en esta disposición no se contempla ningún efecto de nulidad de la sentencia, ni ningún otro que se asemeje, ya sea como solemnidad sustancial (artículo 107 del COGEP la que de paso no fue alegada como infringida por el recurrente) o como otro efecto significativo que convine a que si en audiencia definitiva no se aplica la alternativa de volver a tratar lo resuelto en audiencia preliminar se configure alguna violación al debido proceso; a la vez que se observa que dicha disposición no es obligatoria para los Jueces de instancia, el de volver a tratar en audiencia definitiva lo resuelto en relación a las excepciones previas, únicamente es facultativa de verificar las condiciones allí contempladas. En lo relacionado con el contenido del artículo 146, del mismo se obtiene que tampoco figura como una solemnidad sustancial dentro del esquema procesal oral, sin embargo se destaca que dentro de los efectos allí previstos, por el incumplimiento del plazo para completar la demanda, se encuentra el archivo de la causa, lo que podría relativamente encausar el control de legalidad en el caso descrito en el literal b) del numeral 4.1.5 de la presente sentencia, más se debe agotar el análisis de toda la propuesta casacional del recurrente. **iii).**- De lo examinado *ut supra*, se observa que la norma que eventualmente podría ser sometida a control de este recurso de casación el artículo 146 del Código General de Procesos, más debemos sujetarnos a lo que arguyó el legitimario en su escrito casacional, en el sentido estricto de la falta de aplicación de esta norma en la sentencia de instancia por supuestamente no haber abordado nuevamente en dicho acto procesal, lo resuelto en la audiencia preliminar. Verificado el contenido de la sentencia, allí únicamente se señala que las excepciones propuestas, incluida la de caducidad, fueron atendidas en la respectiva audiencia preliminar, situación jurídica que al menos formalmente estaría acorde a lo estatuido en el Código General de Procesos en cuanto al contenido de la audiencia definitiva; sin

embargo como manifestamos *ut supra* el no haber aplicado las normas denunciadas en sentencia no produciría nulidad alguna, por no preverlo así la norma. En consecuencia lo que hubiese procedido es que se haya alegado una violación del debido proceso, de conformidad con las disposiciones de la Constitución de la República como son los artículos 75, 76 o 82; y del propio artículo 146 del COGEP; para que se conforme una proposición jurídica completa pues no se puede declarar la nulidad procesal sin el análisis integral de estas normas, tanto más que el artículo 146 del COGEP no establece como efecto de su inaplicación la anulación procesal. Adicionalmente, debe añadirse que tampoco se controvirtió sobre la decisión de la providencia (de 11 de octubre de 2016 que resolvía calificar la demanda, cuando en ningún momento se revoca o modifica la providencia de 30 de septiembre de 2016 que ordenaba completar la demanda) como si se tratare de un yerro procesal en la tramitación de la causa, y no como inapropiadamente se alegó en el recurso como un vicio de nulidad propio de la sentencia, lo que hubiese permitido a este Tribunal realizar por remisión el control de legalidad sobre dicho acto de calificación en particular, previo a la verificación que se cumplan las condicionantes descritas en el literal b) del numeral 4.1.5 de este edicto. En resumen, una vez aplicado el control de legalidad en el fallo de instancia, en base a los cargos y argumentaciones propuestas por el recurrente, se tiene que no se ha configurado el caso primero del artículo 268 del Código General de Procesos. -----

## V.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, en esta sentencia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD**

DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, expide la siguiente: -----

**VI.- SENTENCIA**

No se casa la sentencia recurrida. Sin costas. Notifíquese, devuélvase y publíquese. -----

Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ PRESIDENTE**

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

**VOTO SALVADO**

Certifico:

Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

VOTO SALVADO ANA MARÍA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: ASCENCIO ANCHUNDIA DAVID ABSALON Y OTROS

DEMANDADOS: DIRECTOR PROVINCIAL DE GALÁPAGOS DEL SERVICIO DE RENTAS  
INTERNAS (RECURRENTE)

Recurso N° 00399-2016

Quito, lunes 19 de junio del 2017, las 15h41.

#### ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por los Abgs. Katia C. Yépez Padilla, Joe Mayorga y Manuel Huacón, en calidad de Procuradores Fiscales de la Directora Provincial de Galápagos del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 3 de marzo de 2017, a las 16h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 09501-2016-00399 deducido por el Abg. Carlos Enrique Pontón Cevallos, en calidad de Procurador Judicial del Sr. Ascencio Anchundia David Absalón y otros, propuesto en contra de las Resoluciones N° 112012016RREC004448, 112012016RREC004438, 112012016RREC004439, 112012016RREC004562, 112012016RREC004441, 112012016RREC004653 y 112012016RREC004442 correspondientes al Impuesto al Valor Agregado.

## I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 30 de marzo de 2017, los casacionistas se fundamentaron en el **caso primero** del Art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, alegaron que se produjo *falta de aplicación* de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos.

1.1.1.- Con relación al **caso primero** al alegar “*falta de aplicación del Art. 99 del Código Orgánico General de Procesos*”, cuando fundamenta el vicio señala lo siguiente: “(...) La violación de procedimiento que acusamos ocurrió cuando en la sentencia recurrida y el auto que negó la ampliación de la sentencia pues no se ha subsanado lo resuelto en el auto interlocutorio en el cual, conforme consta de autos (audio de grabación de la audiencia preliminar minuto 55'12”) se negó la excepción previa propuesta por caducidad al presentar la acción por cuanto conforme es aceptado aún por el Tribunal el demandante completó la demanda el día cuarto, siendo que tenía solo tres días para hacerlo. El Art. 99 del COGEP, norma procesal que acusamos infringida prevé una excepción respecto de la autoridad de cosa juzgada de los autos interlocutorios, esta es que lo que haya sido resuelto en auto interlocutorio firme que no sea de aquellos que ponen fin al proceso, en este caso se trató del rechazo de la excepción previa de caducidad de la acción por lo que auto interlocutorio no puso fin al proceso; aún cuando así debió ocurrir. Este hecho podía haber sido modificado en sentencia pues no implicaba retrotraer el proceso, sin que más bien se hubiera archivado en ese mismo instante. (...) La falta de aplicación del último inciso del Art. 99 del COGEP ha dejado en indefensión a la Administración Tributaria, pues aún cuando en el momento oportuno manifestamos nuestro protesto y disconformidad con la decisión tomada en el auto interlocutorio, conforme consta de autos (audio de la audiencia preliminar hora 1: 58'15”) en sentencia no se revisó y modificó lo resuelto en el auto interlocutorio tal como lo prevé la norma recurrida. En consecuencia, la Administración Tributaria no ha podido hacer valer sus derechos sobre la caducidad en la proposición de la acción ante la inoportuna presentación del escrito en el cual la parte actora ha completado la demanda. (...) A fin de establecer el carácter determinante de esta violación en la sentencia, nos permitimos confrontar la ratio decidendi y el contenido de las normas objeto de análisis. Así tenemos que en la sentencia se resolvió sobre el fondo de la causa, cuando ni si quiera era necesario resolver sobre el fondo,

cuando teníamos que al Tribunal le correspondía subsanar lo resuelto en el auto interlocutorio, cuya consecuencia hubiera sido el archivo de la causa y por ende la desestimación de las demandas propuestas por los contribuyentes que acudieron en litis consorcio representados por su procurador común”.

1.1.2.- Con relación al caso primero al alegar “falta de aplicación del Art. 146 del Código Orgánico General de Procesos”, expresó: “El Código Orgánico General por procesos (sic), instauró en el país oral en materia tributaria y con el buscó armonizar el sistema procesal ratificando que es éste un medio para la realización de la justicia, en consecuencia es necesario que el mismo cumpla con los principios del debido proceso. Para el caso que nos ocupa, al no subsanar el Tribunal la decisión tomada en el auto interlocutorio dictado en la audiencia preliminar en la que se rechazó la excepción de caducidad, se dejó de aplicar el Art. 146 del COGEP. Señores Jueces, en el presente proceso y del audio que obra del proceso se puede evidenciar en la audiencia preliminar, no se acogió la excepción previa de CADUCIDAD propuesta por la Administración Tributaria de conformidad con el Art. 153 Código Orgánico General de Procesos COGEP, aún cuando existe norma adjetiva expresa, que prevé que al complementar la parte actora su demanda fuera del término de 3 días procede su archivo. (...) Conforme ha quedado explicado en los antecedentes, en este juicio con la citación a la demanda llegó a conocimiento de la Administración Tributaria que la parte actora no completó la demanda de manera oportuna, pues mediante auto de fecha 30 de septiembre de 2016, notificado el 03 de octubre de 2016 se ordenó a la parte actora que en término de tres días, aclare y complete la demanda previo a dar el trámite que corresponda. Por su parte el procurador común de los demandantes presentó su escrito completando la demanda, el día 07 de octubre de 2016, por lo que para esta fecha habrían transcurrido 4 días, en consecuencia su escrito fue extemporáneo, por lo era (sic) pertinente ordenar el archivo de la demanda. (...) Es decir que por tutelar el derecho de la parte actora se ha desconocido lo previsto en el Art. 146 del COGEP, ¿acaso los términos para presentar la demanda y complementar la misma son meras formalidades?, la respuesta es no. Como se relata, nunca a lo largo del proceso ha sido discutido u objetado, ni por la Sala A quo ni por la parte contraria que la demanda se completó el cuarto día. Así consta en el audio de la audiencia preliminar en la que se manifiesta que en efecto la demanda fue completada el día 4 (minuto del audio de la audiencia preliminar, minuto 56' 13" y hora 1:07'50"), sin embargo, sorprende que siendo verificado este

*hecho no se aplicó lo dispuesto por el Art. 146 del COGEП. (...) Con esto además dejamos en evidencia de que se violentaron normas procesales, pues la Sala habría “modificado” sin base legal una decisión firme y llamada cumplirse (sic) (la providencia en que consideraron que la demanda era incompleta y en la que con base en el Art. 146 mandaron a completar la demanda), es decir consideraron en la Audiencia preliminar y no subsanaron en la sentencia un cambio de criterio sobre si la demanda estaba completa, sin que medie petición de la parte actora pues no propuso ningún recurso de reforma o revocatoria a la misma ni dentro ni fuera de los términos legales para hacerlo de conformidad con lo dispuesto en el Art. 255 Código Orgánico General de Procesos COGEП. (...) Es decir que a lo largo de la litis no se ha considerado la orden contenida en la norma recurrida y en ningún punto de la sentencia se ha aplicado lo ordenado en el Art. 146 del COGEП, que dispone que una vez dispuesto que el actor la complete o aclare en el término de tres días de demanda, si no lo hace, ordenará el archivo. Asunto que no ocurrió en la presente causa, transgresión de la norma que por su gravedad influye en la decisión pues de haber resuelto conforme a esta norma que no fue aplicada la decisión de la causa hubiera sido el archivo de la misma. Sin lugar a dudas la infracción que se acusa fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues el término de 3 días previsto para completar la demanda, que hace parte de los términos para proponer la acción, no puede entenderse como una mera formalidad sino que está atado al tiempo que en apego al principio de legalidad tiene la parte actora para completar su demanda, criterio que ha sido confirmado por varios pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia. (...)”.*

**1.2.-** En consideración al auto de fecha 28 de abril del 2017, a las 12h19, el Dr. Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, por el **caso primero** del Art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, a causa de la *falta de aplicación* de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos.

**1.3.-** Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: “(...) **8.- La decisión sobre el fondo del asunto, determinando la cosa, cantidad o hecho al que se condena, si corresponde.-** En virtud de los antecedentes expuestos en los anteriores numerales de esta sentencia, este

*Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas. Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, declara PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA, en el sentido referido en el apartado 7.7 de esta sentencia. De acuerdo a lo establecido en el artículo 324 del Código Orgánico General de Procesos, los valores caucionados en forma individual por 6 de los 7 contribuyentes (fojas 491 a 492 del expediente; detallados a fojas 486 vuelta, escrito presentado por el actor el 17 de noviembre de 2016), aplicará a los montos a que se reduzcan sus obligaciones particulares, una vez efectuado el recálculo ordenado en esta sentencia ----- (...)".*

## II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1.- Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones N° 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta a foja 21 del proceso y en atención a lo previsto en los Arts. 184 núm. 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 269 del Código Orgánico General de Procesos, 185 segunda parte y núm. 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.

## III. VALIDEZ PROCESAL

3.1.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar; por lo que, estando en autos para resolver, se considera.

## IV.- AUDIENCIA

4.1.- En cumplimiento del auto de 13 de junio del 2017, a las 10h00, se llevó a cabo la audiencia casacional, en donde las partes expusieron lo siguiente: **FUNDAMENTACIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN CON RELACIÓN A LOS CARGOS ADMITIDOS: 1. RECURRENTE:** La Administración Tributaria acusa la falta de aplicación del Art. 99 del COGEP que es una norma procesal, esta norma procesal está referida a la cosa juzgada y prevé que los autos pasaran por autoridad de cosa juzgada con una salvedad, en su último inciso señala que sin

embargo de lo resuelto por auto interlocutorio firme que no sea de aquellos que pongan fin al proceso podrá ser modificado en sentencia, es por esta razón que identificamos como este el momento procesal en el que ocurrió la nulidad. De igual manera, la falta de aplicación del Art. 146 del Código Orgánico General De Procesos, la norma señala un efecto jurídico para un hecho que ocurrió y se verificó en este proceso, no se completó la demanda hasta el día 3, aquí señala que se tendrá que hacer en el término de 3 días y si no lo hace se archivará la demanda. **2. CONTRAPARTE:** La Administración Tributaria presentó sus excepciones previas de que la demanda fue completada posterior a los 3 días que señala el Art. 146 del COGEP y eso es claro que no ha sido controvertido, cuando se completó la demanda se hizo notar en el escrito presentado que el requisito de la relación circunstanciada de los hechos que era uno de los puntos que mandó a completar el tribunal ya estuvo consignado en el escrito original de la demanda que fue presentado dentro de los 60 días, sin embargo se lo volvió a poner, el tribunal señaló que evidentemente fue innecesario solicitar que se complete ese requisito por que la relación circunstanciada de los hechos que es uno de los requisitos propios de las demandas contenciosas administrativas y tributarias estaba ya consignada, establecida en la demanda por lo tanto no hubo necesidad. **RÉPLICA DE LAS PARTES:** **1. RECURRENTE:** No existe recurso de apelación en materia tributaria, pero más bien este argumento es a favor del Servicio de Rentas Internas pues justifica que la Administración Tributaria se encuentra en indefensión ya que no podía proponer en su momento un recurso de apelación respecto del auto interlocutorio que decidía sobre las excepciones previas, negando la excepción de caducidad de la demanda, es decir que justifica que la administración tributaria está en indefensión de ejercitar algún recurso dentro de nuestro sistema jurídico en el que pueda hacer valer sus derechos. **2. CONTRAPARTE:** En el escrito de completar la demanda que fue presentado al cuarto día se señaló y se enfatizó por parte de nosotros la parte actora los litisconsortes que, la relación circunstanciada del acto impugnado está expuesta en el punto 3 y 4 del escrito de la demanda, los jueces no pueden convalidar entonces sus actos de oficio, lo señala el mismo Art. 130 núm. 8 del Código Orgánico de la Función Judicial.

## V.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

**5.1.-** Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en el **caso primero** del Art. 268 del Código

Orgánico General de Procesos, alegaron que se produjo *falta de aplicación* de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos, argumentando que ha existido falta de aplicación de normas de derecho procesal, como a continuación se manifiesta:

**CASO PRIMERO (Art. 268 Código Orgánico General de Procesos)**

**Cargo único: Falta de aplicación** de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos.

## VI.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

**6.1.-** El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la Sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo.

**6.2.-** Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la falta de aplicación de norma de derecho, señalada en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

### - CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS:

**Art. 99.- Autoridad de cosa juzgada de los autos interlocutorios y de las sentencias.-** Las sentencias y autos interlocutorios pasarán en autoridad de cosa juzgada en los siguientes casos:

*(...) Sin embargo, lo resuelto por auto interlocutorio firme que no sea de aquellos que ponen fin al proceso, podrá ser modificado al dictarse sentencia, siempre que no implique retrotraer el proceso.*

*Art. 146.- Calificación de la demanda.- Presentada la demanda, la o el juzgador, en el término máximo de cinco días, examinará si cumple los requisitos legales generales y especiales que sean aplicables al caso. Si los cumple, calificará, tramitará y dispondrá la práctica de las diligencias solicitadas.*

*Si la demanda no cumple con los requisitos previstos en este Código, la o el juzgador dispondrá que la o el actor la complete o aclare en el término de tres días, si no lo hace, ordenará el archivo y la devolución de los documentos adjuntados a ella, sin necesidad de dejar copias. (...)*

**6.2.1.-** En consideración al caso primero del Art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se indica: “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*”. Dicho caso tiene relación con lo que se denomina vicios *in procedendo* por lo que debe demostrar la violación directa de normas adjetivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho adjetivas, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Finalmente, en cualquiera de las situaciones previstas para esta segunda causal, es necesario cumplir con las siguientes, condiciones recurrentes: 1.- Que la violación produzca nulidad insanable; 2.- Que se hubiere provocado indefensión; 3.- Que, tanto la nulidad insanable como la indefensión, hubieren influido en la decisión de la causa; y, 4.- Que la nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente.

**6.2.1.1.-** Respecto de la alegación efectuada por los recurrentes sobre la “**falta de aplicación**” de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos. Los casacionistas expresan que la Sala de instancia ha incurrido en nulidad insanable cuando el proceso siguió su curso normal, a pesar de que la aclaración y complementación de la demanda fue efectuada fuera de los tres días que prevé la ley, actuación que llevó a que la Sala A quo desacate lo dispuesto en la normativa procesal que ordena el archivo de la causa. En función de lo pedido,

se procede a verificar el expediente judicial y se aprecia que: **1)** A fs. 77 obra la providencia de fecha 30 de septiembre del 2016, a las 16h16 mediante la cual se le ordenó al actor que en el término de tres días, aclare y complete su demanda haciendo constar lo siguiente: a) Indique las gestiones realizadas ante la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, para obtener la información que señala en los numerales 9 y 10 de su escrito de prueba; b) Relación circunstanciada del acto o hecho impugnado, en estricto cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 7 del Art. 142 y 308 del Código Orgánico General de Procesos. En dicha actuación, consta la prevención efectuada al actor en caso de no cumplir con lo ordenado, misma que se relaciona con el rechazo y archivo de la demanda, de acuerdo lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 146 del COGEP; **2)** La providencia referida en el punto anterior, fue notificada el 3 de octubre de 2016 de manera común a las partes procesales fs. 78; **3)** Mediante escrito de fecha 7 de octubre de 2016 el actor dio cumplimiento con lo ordenado en la providencia de 30 de septiembre del 2016 fs. 79 - 80; **4)** Con fecha 11 de octubre de 2016, a las 15h29 en voto de mayoría los Jueces de instancia expresan lo siguiente: “*(...) A) que lo solicitado por la parte actora en los numerales 9 y 10 del apartado 6 de su demanda (“De las diligencias probatorias que solicitamos se practiquen”), cumplió el requisito señalado en el numeral 8 del artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos, que es lo que cabe verificar para la admisión de la demanda conforme el primer párrafo del artículo 146 del COGEP, sin perjuicio de que la admisibilidad de la prueba anunciada esté sujeta a decisión de los jueces en la audiencia preliminar (literal d del numeral 7 del artículo 294 del Código Orgánico General de Procesos, y artículos 158 y siguientes del mismo cuerpo legal); y B) que la relación circunstanciada de los actos impugnados sí constaba exhaustivamente expuesta en la demanda, en los numerales 4 y 5 de la misma, páginas 4 a 11, fojas 68 vuelta a 72, lo que tornaba innecesaria su pedido de complementación.*----- En consecuencia procede calificar y admitir a trámite la demanda MEDIANTE PROCEDIMIENTO ORDINARIO, conforme a los artículos 146 y 51 del COGEP. (...)” fs. 87; **5)** En el voto salvado de fecha 11 de octubre de 2016 suscrito por el juez Luis Guallpa Guamán se observa: “*(...) 3.- De conformidad con lo que prevé el inciso segundo del Art. 146 del Código Orgánico General de Procesos, 'Si la demanda no cumple con los requisitos previstos en este Código, la o el juzgador dispondrá que la o el actor la complete o aclare en el término de tres días, si no lo hace, ordenará el archivo y la devolución de los documentos adjuntados a ella, sin necesidad*

*de dejar copias'. En consecuencia, por cuanto el Abg. CARLOS ENRIQUE PONTÓN CEVALLOS, en calidad de Procurador Judicial de MATHIAS GERMÁNICO ESPINOSA KNOCHE y otros, no ha aclarado y completado su demanda en el término legalmente concedido, el mismo que vencía el 6 de octubre de 2016, se dispone que se proceda al ARCHIVO de la presente causa, así como a la inmediata devolución de la documentación que se haya adjuntado a la misma, sin dejar copias en el expediente. (...)"fs. 87. De lo anterior se colige, que efectivamente la aclaración y complementación de la demanda fue practicada fuera del término de tres días concedido en providencia de fecha 30 de septiembre del 2016, a las 16h16. También se aprecia que en la actuación procesal de 11 de octubre de 2016, a las 15h29 los Jueces del Tribunal juzgador en voto de mayoría aceptaron que el actor dio cumplimiento a lo requerido por ellos (aclaración y complementación de la demanda), pero desconocieron el momento procesal que el actor cumplió con lo ordenado denotando un desacato legal, afectación y violación al debido proceso, inobservando de esta manera el ámbito de aplicación del COGEP, comprendiéndose que los términos procesales son irrenunciables, improrrogables y fatales y no se puede aducir que por seguridad jurídica y por precautelar el derecho a la tutela judicial efectiva, el juez puede pasar por alto tal afectación procesal, si está obligado a administrar justicia y subsanar los vicios que por la tramitación de la causa se deriven. De manera que, si el Juez A quo requería reformar su actuación de 30 de septiembre del 2016, como se puede apreciar en su voluntad manifestada el 11 de octubre de 2016, entonces debía efectuarlo solo a petición de parte, para así enmendar la providencia que a su criterio era imperante ejecutar. También se deja en claro que ciertamente la admisibilidad de la prueba se lo efectúa en audiencia preliminar y para que sea admitida debe reunir los requisitos de pertinencia, utilidad y conducencia, hecho que no está en discusión en el presente caso. En función del caso propuesto a análisis, se observa que de acuerdo a lo que prevé el Art. 146 del COGEP previo a calificar la demanda, el Juez examinará el escrito presentado y verificará si cumple con los requisitos legales descritos en el Art. 142 del mismo cuerpo legal; para el caso que nos atañe, en fecha 30 de septiembre del 2016 el Tribunal de instancia ordena la aclaración de la demanda, por consiguiente se entiende cabalmente que dicha demanda en un primer momento no reunió los requisitos legales generales y especiales aplicables al caso en concreto, por tanto, inexorablemente el actor debía dar cumplimiento a lo ordenado por el Juez dentro del término de tres días y en caso de presentación extemporánea*

como ocurrió en el caso en cuestión, lo que correspondía en derecho era el archivo de la demanda por no cumplir con los requisitos previstos en el Código de la materia. Continuando con el mismo orden de ideas, cuando el Tribunal A quo inobservó lo dispuesto en el Art. 146 inciso segundo del COGEP, trasgredió el principio de especificidad, puesto que el vicio de nulidad se encuentra descrito dentro de las solemnidades sustanciales comunes a todos los procedimientos detallados y establecidos en el COGEP, en razón de que se violó el trámite previsto para la calificación de la demanda, por lo que esta inobservancia obliga a que el proceso sea declarado nulo hasta el momento procesal en donde se incurrió el vicio, conforme se estableció en el Art. 109 del mismo cuerpo legal, en consideración de que el Juez A quo no precauteló el debido cumplimiento de la aclaración y complementación de la demanda dentro del término previsto por la norma procesal, sino que, simplemente se enfocó a que el actor dio cumplimiento con lo dispuesto por el Tribunal y determinó que para el segundo caso de aclaración no era pertinente que el contribuyente actor lo llevase a cabo, contradiciendo y reformando una providencia que se encontraba firme y que no fue satisfecha plenamente por la parte actora, en relación al tiempo de presentación de la enmendadura de la demanda; evento que deviene en el cumplimiento del principio de trascendencia, en concordancia con lo señalado en el Art. 99 del referido Código. Por tanto, si al momento de dictar sentencia el Tribunal juzgador hubiese aplicado lo dispuesto en el Art. 99 inciso final del COGEP, -sin analizar el fondo de la controversia-, habría procedido a archivar la demanda, denotándose que esto bajo ninguna circunstancia significaba retrotraer el proceso, sino más bien hubiese corregido el yerro vertido al momento de calificar la demanda, evitando más dilaciones en el proceso y habría dictado un fallo con arreglo a derecho. Es claro que el proceso tramitado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil llevó consigo una clara y franca nulidad por declararse, pero el juzgador prefirió reformar su voluntad, sustanciar un proceso viciado y conocer el fondo del asunto en sentencia, a pesar del vicio procesal que contenía. Entonces, si esta Sala Especializada procede a retrotraer el proceso es a causa de la violación y negligencia al momento de administrar justicia por parte del Juzgador de instancia y también porque el caso primero del Art. 268 del COGEP (alegado por los peticionarios) le ha facultado a esta Corte Especializada de Casación a invalidar los procesos, si estos se encuentran viciados de nulidad insubsanable, que hayan causado indefensión, como sucedió en el caso en mención, puesto que se obligó a las partes a litigar a

pesar de la violación al trámite que tenía el proceso, nulidad que influyó gravemente en la decisión de la causa y que en relación a lo analizado en líneas precedentes, no fue subsanado en forma legal por el Tribunal A quo, razonamiento similar al expuesto en el caso N° 386-2016 dictado por esta Sala Especializada en relación a la violación al trámite correspondiente al afianzamiento y la calificación de la demanda, afectación procesal que por la naturaleza y trascendencia no se podía pasar por alto la nulidad cometida por el juzgador de instancia y dejar de dictar un fallo justo, apegado a derecho. En conclusión, se observa que tanto el principio de especificidad como el de trascendencia fueron trasgredidos en el presente caso, cuya consecuencia jurídica debió ser el archivo de la demanda, violándose de esta manera lo establecido en el Art. 146 inciso segundo del Código Orgánico General de Procesos. Es dable mencionar que dicha nulidad siendo insubsanable causó indefensión a la Administración Tributaria pues se dio trámite a un proceso que claramente se encontraba viciado y se dictó sentencia, pese de la existencia de tal violación, apreciándose que influyó la transgresión en la decisión de la causa. Entonces, se concluye que se ha configurado la falta de aplicación de los Arts. 99 y 146 del Código Orgánico General de Procesos, concerniente al caso primero del Código de la materia.

## VII. DECISIÓN

**7.1.-** Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado el vicio contentivo en el caso primero, invocado por los recurrentes.

**7.2.-** 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:

## VIII. SENTENCIA

**8.1.- CASAR** la sentencia dictada el 3 de marzo de 2017, a las 16h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

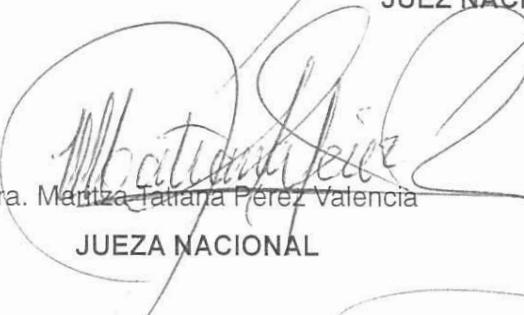
8.2.- Declárese la nulidad de todo lo actuado a partir del auto de calificación de la demanda, a costa de los jueces de instancia. Se dispone que el proceso vuelva a la Sala juzgadora para que se dé cabal cumplimiento al contenido del Art. 146 inciso segundo del Código Orgánico General de Procesos, procediéndose al archivo de la demanda, por extemporaneidad de la misma.

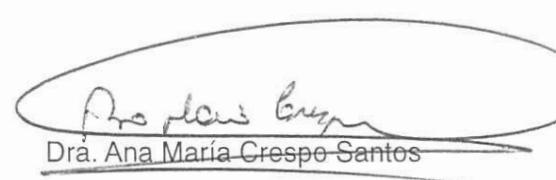
8.3.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora a la Ab. Alejandra Morales Navarrete, de conformidad con la Acción de Personal N° 6037-DNTH-2015-KP.

8.4.- Sin costas.

8.5.- Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

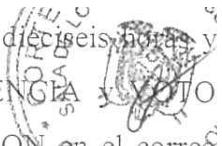
  
Dr. José Luis Terán Suárez  
JUEZ NACIONAL

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
JUEZA NACIONAL

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
JUEZA NACIONAL  
(VOTO SALVADO)

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

En Quito, lunes diecinueve de junio del dos mil diecisiete, a partir de las ~~diecisiete horas y veinte y cinco minutos~~ y  mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA ~~Y XOTO~~ SALVADO que antecede a: ASCENCIO ANCHUNDIA DAVID ABSALON en el correo electrónico galapagosdeep08@hotmail.com; BERDONCES SERRA VICENTE en el correo electrónico vicensperlas@yahoo.com; CLAVIJO GONZALEZ BLANCA VERONICA P.L.D.Q.R HANNER JACK RANDALL en el correo electrónico jack@scubaiguana.com; info@scubaiguana.com; ESPINOSA KNOCHE MATHIAS GERMANICO en el correo electrónico mathiasespinosa@yahoo.com; JARRIN VARGAS FANNY ILIANA en el correo electrónico fannyjarrin@hotmail.com; PONTON CEVALLOS CARLOS ENRIQUE en la casilla No. 3736 y correo electrónico carlos\_ponton@hotmail.com, carpon1780@gmail.com, cponton@equilateralconsultants.com del Dr./Ab. PONTÓN CEVALLOS CARLOS ENRIQUE; RUEDA LARA BYRON ANTONIO en el correo electrónico gerenciasantafe@galapagospvirtual.com; SANGOLQUI TAPIA RENE ALEJANDRO en el correo electrónico info@galapagosppeople.com. DIRECTORA PROVINCIAL DE GALAPAGOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico manuel.huacon@hotmail.com, kcyepez@sri.gob.ec, mohuacon@sri.gob.ec, juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. HUACÓN ARÉVALO MANUEL ORLANDO. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. -----

Quito, viernes 30 de junio del 2017, las 10h53.-----

**VISTOS:** La Abg. Katia Yépez Padilla, procuradora fiscal designada por la Directora Provincial de Galápagos del Servicio de Rentas Internas, presenta solicitud de aclaración de la sentencia de mayoría dictada por esta Sala el 19 de junio de 2017 a las 15h41. En este estado corresponde a la Sala pronunciarse, para lo cual realiza las siguientes consideraciones: -----

**PRIMERO.-** A f. 196 vta. del expediente del Recurso de Casación, la parte demandada solicita aclaración del fallo señalando textualmente lo siguiente: **"Pedidos de aclaración.-** Considerando que la norma que acusamos infringida es el Art. 146 del COGEP, norma procesal cuya aplicación hubiera ocasionado el archivo de la causa y por ende un resultado distinto a la resolución de fondo de la causa que consta en la sentencia recurrida, solicitamos comedidamente se **aclare** si esta norma procesal al no corresponder con una de las solemnidades sustanciales puede a criterio de la Sala ser objeto de casación. Pues de la parte citada de la sentencia, no queda claro si a criterio de la Sala solo las normas procesales, que figuran como solemnidades sustanciales (Art. 107 del COGEP) cuyo efecto es ocasionar la nulidad, pueden ser sometidas a control en el recurso de casación.- En la misma línea argumentativa, si el Art. 146 del COGEP "podría relativamente encausar el control de legalidad" o "eventualmente podría ser

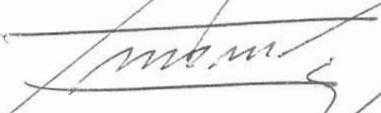
*que argumento su H. Sala considera que el vicio recurrido en el marco del numeral primero del artículo 268 del COGEP solo podía ser objeto de revisión en este recurso si la violación del debido proceso se hubiere alegado conjuntamente con las disposiciones de la Constitución de la República constantes en los artículos 75, 76 o 82 –normas que contienen principios-, tomando en cuenta que sí se alegó por el Art. 146 del COGEP.”. -----*

**SEGUNDO.-** Mediante auto de 26 de junio de 2017, se corre traslado a la parte contraria con el escrito de aclaración- ampliación presentado para que en el término de cuarenta y ocho horas emita su contestación, la misma que no ha sido presentada por la parte actora dentro del término otorgado para el efecto.-----

**TERCERO.-** El Art. 253 del Código Orgánico General de Procesos, norma aplicable a la aclaración y ampliación en materia contenciosa tributaria, dice que la aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura. -----

**CUARTO.-** En cuanto al pedido de aclaración, relacionadas a las alegaciones antedichas, se determina que de manera diáfana, razonable y extensa, esta Sala Especializada ha abordado en totalidad dichos puntos a lo largo de los numerales 4.1 (en especial 4.1.5, 4.1.6 y 4.1.7) y 4.5 del edicto casacional, por lo que niega el pedido formulado por la Procuradora Fiscal Abg. Katia Yépez, y ordena la Actuaría de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes.- En virtud de que la Dra. Ana María Crespo Santos ha emitido voto salvado de la sentencia de mayoría, suscribe el presente recurso horizontal por obligación legal.- Actúe la Dra. Carmen Dávila Yépez, como Secretaria

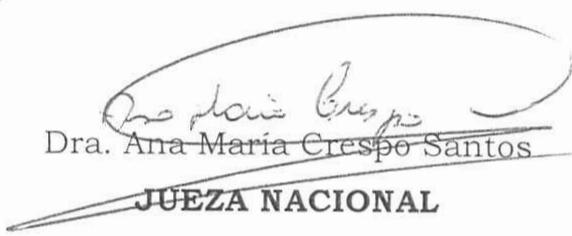
Relatora de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, por encargo, de conformidad con el Oficio 019-PSCT-CNJ-17 de 19 de junio de 2017 de la Presidencia de la Sala.- **Notifíquese y devuélvase.**

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ PRESIDENTE**

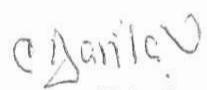
  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

  
Dra. Ana María Crespo Santos

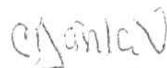
**JUEZA NACIONAL**

Certifico:

  
Dra. Carmen Dávila Yépez

**SECRETARIA RELATORA (E)**

En Quito, viernes treinta de junio del dos mil diecisiete, a partir de las nueve horas y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: **ASCENCIO ANCHUNDIA DAVID ABSALON** en el correo electrónico galapagosdeep08@hotmail.com; **BERDONCES SERRA VICENTE** en el correo electrónico vicensperlas@yahoo.com; **CARLOS ENRIQUE PONTON CEVALLOS**, EN CALIDAD DE PROCURADOR JUDICIAL DE BANCO PROCREDIT S.A. en la casilla No. 3736 y correo electrónico carlos\_ponton@hotmail.com, carpon1780@gmail.com, cponton@equilateralconsultants.com del Dr./Ab. **PONTÓN CEVALLOS CARLOS ENRIQUE**; **CLAVIJO GONZALEZ BLANCA VERONICA P.L.D.Q.R** **HANNER JACK RANDALL** en el correo electrónico jack@scubaiguana.com, info@scubaiguana.com; **ESPINOSA KNOCHE MATHIAS GERMANICO** en el correo electrónico mathiasespinoza@yahoo.com; **JARRIN VARGAS FANNY ILIANA** en el correo electrónico fannyjarrin@hotmail.com; **RUEDA LARA BYRON ANTONIO** en el correo electrónico gerenciasantafe@galapagospvirtual.com; **SANGOLQUI TAPIA RENE ALEJANDRO** en el correo electrónico info@galapagospeople.com. DIRECTORA PROVINCIAL DE GALAPAGOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico manuel.huacon@hotmail.com, kcyepez@sri.gob.ec, mohuacon@sri.gob.ec, juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. **HUACÓN ARÉVALO MANUEL ORLANDO**. Certifico:

  
CARMEN ELENA DÁVILA YÉPEZ  
SECRETARIA RELATORA (E) (E)

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:** Siento como tal que las veinte y seis (26) fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas, son compulsas tomadas de la copia certificada del Recurso de Casación No. 09501-2016-00399, (Juicio No. 09501-2016-00399), seguido por MATHÍAS GERMÁNICO ESPINOZA KNOCHE Y OTROS, en contra de la DIRECTORA PROVINCIAL DE GALÁPAGOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, al que me remitiré en caso de ser necesario; las mismas que las confiero certificadas, con autorización del doctor Darío Velástegui Enríquez, Presidente de esta Sala Especializada, (oficio No. 1750-2019-SCT-CNJ de fecha 11-XI-2019), con el objeto de remitir al Registro Oficial. Quito, 14 de noviembre del 2019. Certifico.-

  
Dra. Ligia Marisol Mediavilla  
**SECRETARIA RELATORIA ENCARGADA**



Recurso No. 2016-09503-RE

Resolución N° 459-2017

**VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DE LA DRA.**

**ANA MARÍA CRESPO SANTOS**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ**

Quito, lunes 19 de junio del 2017, las 15h44.

**A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Econ. Pedro Xavier Cárdenas Moncayo, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia de 31 de octubre de 2016, las 14h39, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, dentro del juicio de impugnación N°. 09503-2015-00085, deducido por la señora Wan Hua Lam Ton, en su calidad de Gerente General y por tal representante legal de la compañía CARSALUCZA S.A, en contra de la Resolución N°. SENA-E-DNJ-2015-0301-RE de 22 de julio de 2015, suscrita por la Directora Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del reclamo administrativo de impugnación N°. 77-2015 que fue declarado sin

lugar y por ende ratificó la validez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-0127-D001 con fecha de notificación 22 de abril de 2015, dictada por el Director Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que tiene relación con las Declaraciones Aduaneras de Importación Nos. 028-2012-10-10101061, 028-2013-10-00125198 y 028-2013-10-00239049.

## 1. ANTECEDENTES

1.1 Mediante escrito de 24 de noviembre de 2016, el Econ. Pedro Xavier Cárdenas Moncayo, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), fundamentó el recurso de casación en la **causal primera**, del art. 3 de la Ley de Casación. Estimó infringidas las siguientes normas de derecho: “**Falta de aplicación**” de los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 105 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones; 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”; 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones; 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC). Sin embargo, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad parcial del

recurso de casación interpuesto, por el cargo de *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de la Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones; y, del art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

**1.2** Con relación a la causal primera, respecto del vicio de “*falta de aplicación*” del artículo 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones; y, del artículo 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), el recurrente manifiesta que en el considerando Cuarto de la sentencia, la Sala identifica el problema jurídico de la litis resumiéndolo a analizar la legalidad y legitimidad de la resolución impugnada específicamente en la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración”; que en el considerando Quinto, confunde al decir mercancías idénticas y no similares que corresponde al Tercer Método empleado; que en atención a las normas que se hacen mención en el considerando Sexto, es que el SENAE procedió al descarte del primero y segundo métodos de valoración, y la consecuente aplicación motivada del Tercer Método de Valoración: *Valor de Transacción de mercancías similares*; que el artículo antes mencionado, 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones, la cual sustituyó a la Resolución 846, reafirma el carácter de reservada la información que reposa en la Base o Banco de Datos; que lo señalado en el numeral 2 del

art. 63 antes citado, indica que la información que consta en la Base o Banco de Datos del SENAE es reservada, no puede ser divulgada salvo por orden de autoridad judicial; en esa línea de pensamiento y ante lo categórico de la disposición invocada pregunta ¿cómo el SENAE puede aplicar lo que el Tribunal asegura en la primera de sus conclusiones del considerando SÉPTIMO de su sentencia?; que el Tribunal de instancia según lo expuesto en el considerando 7.3 de su sentencia resuelve cuestionar las pertinentes y adecuadas actuaciones del SENAE y que ha incurrido en violaciones de orden legal y constitucional dentro de sus procesos de control, por lo que rechazan esta presunción que atenta contra la legalidad y legitimidad de las actuaciones del SENAE, al afirmar que la Administración Aduanera realiza sus actos de determinación tomando como insumos datos irreales o no idóneos, desdeñando de esta forma su entrega y sacrificio en el espacio de los deberes y atribuciones que les confiere la Constitución y demás normas aplicables a la actividad aduanera; que el Tribunal pretende que el SENAE viole normativa que expresamente declara a la información de su Base o Banco de Datos como confidencial, calidad que es ratificada por el artículo 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), norma de derecho que no ha sido considerada ni aplicada en la sentencia impugnada; que el Tribunal de instancia manifiesta que tanto en el proceso administrativo, como en el judicial la Aduana del Ecuador no ha indicado el origen, la calidad, el nivel comercial, el número de refrendo, el nombre de los importadores, en fin información clasificada como confidencial; que el Tribunal Distrital, dentro de su fallo aplicó normas comunitarias e internas en materia aduanera pero de manera sesgada, sin realizar una aplicación integral del texto de dichos cuerpos legales, excluyendo de su análisis la verdad irrebatible de que el

SENAE al igual que las otras Administraciones Aduaneras de los países que forman parte de la Comunidad Andina de Naciones, está impedido expresamente, tanto por la normativa nacional como por las normas comunitarias de revelar los datos contenidos en su Base de Datos, salvo orden judicial, la cual y como se pude constatar de la lectura del fallo recurrido, jamás fue solicitada por el actor, ni dispuesta por el tribunal dentro de su facultad oficiosa; que si el Tribunal *a quo* hubiese realizado la aplicación oportuna, efectiva e integral de todas las normas de derecho que garantizan la confidencialidad de la Base de Valor o Banco de Datos del SENAЕ, tanto como herramienta indispensable para la determinación de perfiles de riesgo de importadores cuanto más para la obtención de la información real y necesaria para la aplicación de los métodos secundarios de valoración, jamás hubiesen desestimado la debida motivación contenida tanto en la respectiva rectificación de tributos, así como en la resolución objeto del presente juicio de impugnación y por lo tanto jamás se hubiese declarado la nulidad de dichos actos administrativos con el pretexto de que la Base de Valor o Banco de Datos es una información irreal y ficticia, conforme se expresa en la sentencia que se recurre, cuando de la misma sentencia consta que ni el importador solicitó, ni tampoco el Tribunal dispuso ninguna orden judicial dentro del presente proceso para la exhibición o revelación de la información confidencial contenida en dicha Base de Valor del SENAЕ, y más aún cuando existe expresa orden legal que prohíbe dejar de aplicar los métodos secundarios de valoración cuando el importador sujeto de control no ha demostrado en derecho el valor realmente pagado o por pagar de las mercancías de los refrendos observados, es ahí donde radica la ilegalidad del fallo por expresa violación de normas de derecho que han sido determinantes en la parte resolutiva del mismo, las mismas normas que el SENAЕ si ha observado y aplicado efectivamente tanto en la

Rectificación de Tributos como en la resolución del reclamo administrativo correspondiente; que en este sentido la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en diversos fallos, los cuales han confirmado la confidencialidad de la información que reposa en la Base de Valor del SENAE como en las sentencias dictadas dentro de los recursos Nos. 17751-2015-0476, 17751-2016-0381, 17751-2016-0364, 17751-2016-0446.

**1.3** Como se mencionó *ut supra*, Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante auto de 11 de abril de 2017, las 10h58, calificó la admisibilidad parcial del recurso de casación deducido por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por el cargo de *falta de aplicación* del artículo 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de la Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones; y, del artículo 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, concediendo al accionante el término de cinco días para la contestación fundamentada al recurso de casación, de conformidad con el art. 13 de la misma Ley.

**1.4** En fecha 17 de abril de 2017, la señora Wan Hua Lam Ton, en calidad de Gerente General y por tal representante legal de la compañía CARSALUCZA S.A., procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Aduanera y manifiesta que respecto a la falta de aplicación del artículo 63 de la Resolución 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” (anterior art. 62 de la resolución 846), violación que el SENAE afirma dentro del recurso

de casación y que no ha sido tomada en cuenta en la sentencia del inferior no tiene asidero legal ya que en el numeral séptimo de las sentencia existe la debida motivación constitucional y legal, en estricto acatamiento a los artículos 76 numeral 1, numeral 7 literal I) y 82 de la Constitución de la República del Ecuador y a las normas supranacionales dictadas por la Organización Mundial de Comercio y por la Comunidad Andina de Naciones; que lo que no se dice en el recurso de casación que el mismo artículo 63 en su numeral 1) de la Resolución 1684 que versa sobre el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, norma suprarregional establece: (...) En acatamiento a ésta Decisión subregional y como reza en la sentencia del inferior en el literal b) del numeral sexto, el accionante presentó dentro del control posterior los comprobantes de transferencias y más documentos financieros solicitados por el SENAE; en cuanto a la falta de aplicación del artículo 10 sobre el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), en relación a que toda información que posee el SENAE sea considerada como información confidencial, sin embargo, el fondo del asunto de la sentencia recurrida se trata de la mala aplicación de la normativa de valoración aduanera que contradice con las pruebas aportadas dentro de la sustanciación de la demanda, ya que en los numerales quinto, sexto y séptimo de la sentencia recurrida, se ha cumplido con la motivación, el debido proceso y la seguridad jurídica, normas constitucionales que deben primar en toda sentencia o resoluciones de los poderes públicos, los mismos que se fundan en los Acuerdos de Valoración de la Organización Mundial de Comercio OMC y en las normas del artículo VII del Acuerdo de GATT de 1994 y de las normas establecidas en la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones; que es importante anotar que durante el proceso y sustanciación de

la demanda y en la sentencia se ha demostrado la estricta aplicación de los artículos antes citados, ya que los jueces actuaron en mérito a las pruebas como se encuentran determinadas en la sentencia y consecuentemente de esto, los jueces ejerciendo los principios de tutela judicial efectiva, reconocieron en la misma las violaciones constitucionales y supranacionales que se originaron en la emisión de la rectificación tributaria emitida en contra de la compañía.

*1.5 El Tribunal a quo en la sentencia recurrida: "...declara con lugar la demanda presentada por WAN HUA LAM TON, por los derechos que representa de la compañía CARSALUCZA S.A. y consecuentemente sin efecto jurídico la Resolución No. SENA-E-DNJ-2015-0301-RE de fecha 22 de Julio del 2015 suscrita por la Directora Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador así como la nulidad de la rectificación de tributos No. JRP1-2015-0127-D001 y por ende, la baja de la contabilidad fiscal, al no haber motivado la aplicación del tercer método de valor en estos despachos aduaneros...".*

## 2. JURISDICCION Y COMPETENCIA

**2.1** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; 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 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

### 3. VALIDEZ PROCESAL

**3.1** En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones y no existe nulidad alguna que declarar.

### 4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

**4.1** El recurrente, según el auto de admisibilidad del recurso de casación, y con sustento en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca:

**Cargo único: “Falta de aplicación”** del artículo 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”; y, “**falta de aplicación**” del artículo 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).

## 5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO

**5.1** El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es el establecimiento de la ley o sea del derecho, de modo que por medio de esta institución se ejerce un control jurisdiccional sobre las decisiones de los tribunales de instancia que estén sujetos al recurso. Existe así un control al control, o censura represiva, que viene a constituir lo que se ha denominado control sobre el control que ejercen los jueces en relación con la observancia de las ley por los particulares (in iudicando) y al mismo tiempo un control sobre los actos propios del tribunal que falla, el cual se denomina control preventivo (in procedendo).

**5.2** La Administración Tributaria Aduanera, invoca en su recurso la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, que indica:

*“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”.*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia la misma debe ser casada. La causal 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 resolutiva del

fallo recurrido; esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión, es decir el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, 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; mientras que 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. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal a quo riñe con el derecho (error *in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

**5.3** La administración tributaria aduanera acusa a la sentencia de instancia de incurrir en la **falta de aplicación** de las normas señaladas en el numeral 4.1 del presente fallo, cargo único, cuyos textos son los siguientes:

RESOLUCION No. 1684 “ACTUALIZACIÓN DEL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571 – VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS” DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

“**Artículo 63.** Obligación de suministrar información.

1. *Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que*

posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.

2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial.

3. Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior.

4. 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, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo”.

#### ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC)

**“Artículo 10.** Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya

*suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial”.*

**5.4** Sobre el vicio de **falta de aplicación** alegado por el recurrente, esta Sala Especializada señala que doctrinariamente “*...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); Luis Armando Tolosa Villabona, en referencia a la falta de aplicación dice: “*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); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

**5.5** El cuestionamiento principal que formula la administración tributaria aduanera es que en el considerando Cuarto de la sentencia la Sala a quo identifica el problema jurídico de la litis resumiéndolo a: “*Analizar la legalidad y legitimidad de la resolución impugnada específicamente en la correcta aplicación del Tercer Método de Valoración*”; que en el considerando Quinto confunde al decir mercancías idénticas y no similares que corresponde al

Tercer Método empleado; que en atención a las normas que se hacen mención en el considerando Sexto es que el SENAЕ procedió al descarte del primero y segundo métodos de valoración, y la consecuente aplicación motivada del Tercer Método de Valoración: *Valor de Transacción de mercancías similares*; el casacionista sostiene que de conformidad con los artículos 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de la Mercancías Importadas” de la Comunidad Andina de Naciones y 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), el SENAЕ no podría revelar el contenido de su base de valor ya que su contenido es información protegida y además únicamente mediante orden judicial ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información clasificada como confidencial; dice además que el SENAЕ al igual que las otras Administraciones Aduaneras de los países que forman parte de la Comunidad Andina de Naciones, está impedido expresamente tanto por la normativa nacional como por las normas comunitarias de revelar los datos contenidos en su Base de Datos, salvo orden judicial, lo cual según se desprende del fallo jamás fue solicitada por el actor ni dispuesta por el Tribunal dentro de su facultad oficiosa.

**5.6** El Tribunal juzgador, a fojas 111 a 114 del proceso, estableció al respecto lo siguiente:

*“...CUARTO.- El Tribunal considera, que el punto central de la Litis está en establecer la legitimidad de la Resolución No. SENAЕ-DNJ-2015-0301-RE de fecha 22 de julio de 2015 expedida por la Directora Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del Reclamo Administrativo de Impugnación No. 077-2015 declarando sin lugar las pretensiones del accionante y ratificando la validez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-0127-D001 de fecha 16 de abril de 2015, en*

donde la administración realizó el aumento de valor de 3 importaciones realizadas por el actor, precisamente en los refrendos No. 028-2012-10-10101061; 028-2013-10-00125198; y, 028-2013-10-00239049, al descartar el primer método de valoración y aplicar el tercero, lo que significó la reliquidación de los tributos por la suma de USD \$73,101.43... **QUINTO.-** Para resolver el cargo formulado por el accionante, respecto a la ilegalidad de la emisión de la rectificación de tributos como antecedente a la resolución hoy impugnada, la Sala lo realiza de la siguiente manera: a) La rectificación de tributos No. JRP1-2015-0127-D001 que obra de fs. 55 a 70 de autos, tiene como antecedente el oficio No. JPR1-2015-0127-I001 de fecha 13 de enero del 2015, donde se notifica al accionante el inicio del control posterior (fs. 84) y mediante oficio No. JPR1-2015-0127-R001 de fecha 15 de febrero del 2015 (fs. 86) la Aduana realizó el requerimiento de información al accionante, solicitando que se presenten documentos que justifiquen el valor de las mercancías nacionalizadas bajo los refrendos No. 028-2012-10-10101061; 028-2013-10-00125198; y, 028-2013-10-00239049. Dicho requerimiento de información fue contestado por el accionante, mediante documento No. SENA-E-DSG-2015-2000-E de fecha 23 de febrero del 2015, documentación que la autoridad demandada no acompañó al momento de contestar la demanda. Por lo tanto, en las páginas 62 vuelta y 63 de esta rectificación de tributos, la administración aduanera luego de realizar el análisis de los documentos presentados por el accionante, determina: " Por lo expuesto, en uso de la normativa dispuesta en el Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comunidad Andina sobre el Valor en Aduana de las Mercancías importadas, el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, y demás normas que rigen la materia, se concluyó lo siguiente: - Que los documentos probatorios proporcionados por el sujeto pasivo CARSALUCZA S.A. mediante el Documento No. SENA-E-DSG-2015-2000-E del 23 de Febrero del 20154, son inconsistentes y no permiten a la Administración Aduanera verificar o comprobar el valor declarado de los VAJILLAS DE CERAMICA y VAJILLAS DE PORCELANA razón por la cual no es posible asegurar la veracidad y exactitud del valor declarado, a efectos de la aplicación del Primer Método de Valoración: Valor de Transacción de

*Mercancías Importadas, establecido en el artículo 1 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC. Que al no ser posible determinar el valor en aduana utilizando el Segundo Método de Valoración: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, conforme lo estipula el artículo 2 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, es pertinente la aplicación del Tercer Método de Valoración: Valor de Transacción de Mercancías Similares, establecidas en el Art. 3 y sus respectivas Notas Interpretativas del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC". Es decir, que la administración aduanera luego de realizar el análisis de los documentos presentados por el accionante para justificar el valor declarado y pagado en los 3 despachos aduaneros antes mencionados, concluyen que existen dudas respecto del precio pagado por las mercancías allí declaradas denominadas "vajillas de cerámica y vajillas de porcelana", lo que hace imposible aplicar el primer método de valoración y en su lugar proceden aplicar el tercer método "valor de transacción de mercancías similares". Con base a lo manifestado, la administración aduanera determinó los tributos señalando el valor FOB total rectificado, liquidando la obligación tributaria, lo cual se refleja en los cuadros que constan en el numeral 4. Determinación de los Tributos. (Páginas 26 a 30 de la rectificación de tributos, fs. 67 vta. y 69 vuelta del expediente judicial); b) Por su parte, el accionante manifiesta que la rectificación de tributos en mención, es técnicamente inaplicable e ilegal y antijurídico, al contener una mala aplicación de la normativa de valoración aduanera vigente y por ende el incumplimiento de lo que estrictamente establece el Acuerdo sobre valoración de la OMC, Decisión 571 de la CAN y su reglamento adoptado mediante Resolución 846 de la CAN. c) Esta sala observa que en la aludida rectificación de tributos, específicamente en los numerales 2.2.3, páginas 16 y 17, la administración aduanera reconoce que el accionante presentó dentro del control posterior, los comprobantes de transferencias SWIFT por el valor de las facturas declaradas en las DAI Nos. . 028-2012-10-10101061; 028-2013-10-00125198; y, 028-2013-10-00239049, con la finalidad de poder demostrar el verdadero valor pagado por estas mercancías. A pesar de aquello, dentro del proceso la administración aduanera no presentó dicha documentación a pesar de ser su obligación, por ser documentos que antecedieron al acto administrativo impugnado.*

Por lo tanto, esta Sala toma como hecho probado esta afirmación realizada por la autoridad demandada. d) Para la aplicación del tercer método de valoración, debemos remitirnos a lo establecido en los Art. 37, 38, 39 y 40 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Año XXI Número 1103 del 9 de agosto del 2004, aplicable al presente caso, tomando en consideración que las Declaraciones Aduaneras, materia de la presente controversia, tienen fecha de presentación año 2012 y 2013, que expresamente señalan: "Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares. Artículo 37.- Aspectos Generales de Aplicación. 1. Cuando no se pueda aplicar el Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el valor en aduana se establecerá según el Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, su Nota Interpretativa y las definiciones y requisitos del artículo 15 del mismo Acuerdo. 2. La Autoridad Aduanera tendrá en primer lugar que identificar cuáles otras mercancías importadas pueden ser consideradas como similares y, a continuación, comprobar que correspondan a valores en aduana establecidos con el Método del Valor de Transacción, según lo dispuesto en el capítulo I anterior. Dichos valores deberán haber sido previamente aceptados por la aduana cumpliendo con lo señalado en el párrafo 4 de la Nota Interpretativa al artículo 3 del acuerdo mencionado y según lo dispuesto en el artículo 59 de este Reglamento. 3. Al aplicar este método, el valor en aduana se determinará utilizando el Valor de Transacción de Mercancías Similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no se disponga de éste, se hacen los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias atribuidas a nivel comercial y/o a la cantidad. Artículo 38. Ajustes. 1. En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuaran los ajustes que resultan necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad entre la mercancía importada y la mercancía similar considerada. De igual manera se deberán hacer

ajustes para tener en cuenta las diferencias que puedan existir por costos y gastos de transporte y seguro, resultantes de diferencias de modalidades y distancia, tal es el caso, cuando las mercancías similares han sido exportadas de un país distinto del país de exportación de las mercancías objeto de valoración. 2. Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables, que demuestren claramente que el ajuste es razonable y exacto. 3. Se considerarán como datos objetivos y cuantificables, entre otros, los que estén contenidos en listas de precios vigentes y fidedignos en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles comerciales y cantidades. Dichas listas deberán ser comprobadas con otras importaciones efectuadas a esos precios. Artículo 39. Elemento tiempo. En la determinación del valor en aduana por aplicación del Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares, la fecha a considerar es la del momento de la exportación al territorio aduanero comunitario. En este sentido se tomarán en cuenta únicamente mercancías que hayan sido exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración, considerando la definición de momento aproximado dispuesta en el literal e) del artículo 2 de este Reglamento. Artículo 40. Ausencia de antecedentes de valores de transacción de mercancías similares. Si no se dispone de un Valor de Transacción para mercancías similares, previamente aceptado según dispuesto en el capítulo I del presente Título o no se cumplen todos los requisitos del segundo método, se acudirá al Método del Valor Deductivo, según lo contemplado en la sección III siguiente...". Revisada minuciosamente la rectificación de tributos ratificada por el acto materia de la presente impugnación, la misma que consta mencionada en el literal a) de este apartado 5), la Sala observa que la administración aduanera al realizar la valoración aplicando el tercer método en el presente caso, no cumple con lo dispuesto en la Normativa Supranacional transcrita, al realizar el ajuste aplicando este tercer método solo se indica el nuevo valor de las mercancías, sin justificar cual es la mercancía similar que le sirvió de referencia para haber establecido ese ajuste en el valor de las mercancías.

Tampoco se justifica que se haya determinado este aumento de valor con mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades importadas con las mercancías objeto del aumento de valor, así mismo no se justifica que se haya realizado la comparación con otras mercancías que hayan sido exportadas dentro del plazo máximo de establecido en esta norma, lo cual vuelve a estos valores en apreciaciones subjetivas en la elaboración de esta rectificación de tributos en mención, que ocasionan que el tercer método de valoración y los ajustes realizados al valor de las mercancías, carezcan de motivación. **SEXTO.-** Esta Sala considera importante señalar que la Constitución de la República de Ecuador en su Art. 425 textualmente dispone: “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. 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”. De la lectura del texto constitucional se colige, que luego de la Constitución, en orden jerárquico se debe aplicar lo que establecen los tratados y convenios internacionales, por esta razón procedemos a citar en relación al presente caso, lo que textualmente indica la Decisión 571 en los Arts. 3 y 4: “Art. 3.- De conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los derechos e impuestos a la importación, son los siguientes: 1. Primer Método: Valor de Transacción de las mercancías importadas 2”. Segundo Método: Valor de Transacción de mercancías idénticas 3. Tercer Método: Valor de Transacción de mercancías similares 4. Cuarto Método: Método del Valor Deductivo 5. Quinto Método: Método del Valor Reconstruido 6. Sexto Método: Método del “Último Recurso”. “Art.4.- Orden de aplicación de los métodos: Según lo dispuesto en la Nota

*General del Anexo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, los métodos señalados en el artículo anterior deben aplicarse en el orden allí indicado. El valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello. El orden de aplicación de los métodos señalados en los numerales 4 y 5 del artículo anterior, puede ser invertido, si lo solicita el importador y así lo acepta la Administración Aduanera”, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 51 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario a la Decisión 571 que a la letra dice: “Artículo 51. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 y en el capítulo V de la Decisión 571, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, harán uso del procedimiento que se establece a continuación para la verificación y comprobación del valor declarado: 1. A los fines de lo previsto en el artículo 17 de la Decisión 571 se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Cuando la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la Declaración Andina del Valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda. b) Si, una vez recibida la información complementaria o, a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571. c) Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una*

vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran. En los casos en que este control se realice durante el despacho, el importador podrá retirar las mercancías, si presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado, que cubra el pago de los Derechos, Tasas e Impuestos a la Importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. 2. Cuando los documentos probatorios aportados para la aplicación de alguno de los métodos secundarios, no satisfagan los requerimientos exigidos por la Administración Aduanera o no sean aportados, podrá aplicarse el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga. Esta Sala considera prudente manifestar que las disposiciones enunciadas anteriormente debieron haber servido de base para que la Administración Tributaria ejerza su facultad determinadora, respetando su contenido y aplicándolo objetivamente respecto al caso que estamos tratando. **SEPTIMO.-** De las constancias procesales y de los análisis realizados precedentemente, esta sala concluye: 7.1) Que ni en la rectificación de tributos No. JRP1-2015-0127-D001 y ni en la resolución impugnada en el presente juicio, la administración aduanera ha efectuado la identificación de las importaciones que se tomaron como referente de mercancías similares, puesto que el artículo 3 de las normas de valoración en aduana (Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994), que es anexo de la Decisión 571 y por tanto parte integrante de la misma, se indica que en ese método, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, y que cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles a nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquellos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento o disminución del valor. Asimismo se señala que si se dispone de más de un valor de transacción, se empleará el más bajo. El artículo 15 de las normas de valoración señala que para determinar si las mercancías

son similares habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial, y que solo se considerarán como mercancías similares, las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración. 7.2) La administración aduanera tiene que detallar la forma de aplicación del método de valoración correspondiente y especificar los datos del referente aplicado, a fin de que su decisión esté motivada. De esa manera la actuación de la administración no podrá ser considerada como arbitraria, ni los datos ser considerados como ficticios (vedados incluso cuando se aplica el método del último recurso, según el literal g del artículo 7 de las normas de valoración en aduana; y el Reglamento a la Decisión 571), y podrá estar sujeta a escrutinio o reclamo fundamentado por parte del importador. Por ello la administración aduanera debe individualizar con fecha y número de refrendo, y detalle de mercancía, la importación de la que extrajo el valor para hacer el ajuste (mismo que debió ser el valor aceptado por la aduana en esa importación que se toma como referente). De esa forma la administración aduanera motiva su decisión, justificando que se toma en cuenta un referente real, esto es, el valor de transacción de una importación, con lo que se descarta que el valor fijado sea arbitrario o ficticio. Estando identificado el referente, el importador podrá efectuar su defensa respecto a si dicha importación era de mercancía similar, esto es, de aquella que aunque no sea igual en todo, tiene características y composición semejantes, que le permita cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, considerándose entre otros factores la calidad, prestigio comercial y la existencia de marca comercial, y que sean producidas en el mismo país; así como si el valor de aduana de la mercancía tomada como referente, era el valor de transacción, y no a su vez en base a otro método de valoración (artículo 15, numeral 2, literal b del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994, o Acuerdo de Valoración de la OMC). 7.3) Si se permite a la administración aduanera efectuar determinaciones desde una base de datos, sin dar el mínimo detalle de aquella ni identificar el origen del comparable que la conforma y que se aplica al caso específico, no habría la seguridad que esa base de datos está conformada por datos reales e idóneos, esto es, de una importación con valor de

*transacción (método 1), respecto de mercancía lo más similar posible, importada en el tiempo lo más aproximado posible, y del mismo país de exportación. La cita de una base de datos sin identificar un mínimo de los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación del método 3, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados (esto es, se impide que el importador verifique que el comparable es real y no es ficticio, y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad y origen, y por tanto no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable por parte de la administración aduanera), ocasionando su indefensión; y además con ello se omite el requisito de “pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho” exigido por el artículo 76 numeral 7 literal I de la Constitución de la Republica para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez, y cuya omisión causa su nulidad...”.*

**5.7** Del texto de la sentencia recurrida se advierte que la rectificación de tributos No. JRP1-2015-0127-D001 tiene como antecedente el oficio No. JPR1-2015-0127-I001 de fecha 13 de enero del 2015, donde se notifica a la accionante el inicio del control posterior; que mediante oficio No. JPR1-2015-0127-R001 de fecha 15 de febrero del 2015, la Aduana realizó el requerimiento de información a la accionante, solicitando documentos que justifiquen el valor de las mercancías nacionalizadas bajo los refrendos Nos. 028-2012-10-10101061; 028-2013-10-00125198 y 028-2013-10-00239049; que la administración aduanera luego de realizar el análisis de los documentos presentados por la accionante, en base a la normativa comunitaria, ha determinado que los documentos probatorios proporcionados por el sujeto pasivo CARSALUCZA S.A., mediante el Documento No. SENAE-DSG-2015-2000-E del 23 de febrero del 2015, son inconsistentes y no permiten a la

administración aduanera verificar o comprobar el valor declarado de las vajillas de cerámica y de las vajillas de porcelana, razón por la cual no ha sido posible aplicar el primer método de valoración: Valor de Transacción de Mercancías Importadas; que tampoco ha sido posible aplicar el segundo método de valoración: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas; que por lo tanto el método aplicado ha sido el tercero, esto es: Valor de Transacción de Mercancías Similares; que la normativa aplicada por el Tribunal de instancia ha sido la contenida en los artículos 37, 38, 39 y 40 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571; que a criterio de la Sala juzgadora la administración aduanera al realizar la valoración aplicando el tercer método en el presente caso, no cumple con lo dispuesto en la normativa supranacional, pues solo se indica el nuevo valor de las mercancías, sin justificar cuál es la mercancía similar que le sirvió de referencia para haber establecido ese ajuste en el valor de las mercancías, que tampoco se justifica que se haya determinado este aumento de valor con mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades importadas con las mercancías objeto del aumento de valor, así como tampoco que se haya realizado la comparación con otras mercancías que hayan sido exportadas dentro del plazo máximo establecido en la norma, lo cual vuelve a estos valores en apreciaciones subjetivas en la elaboración de esta rectificación de tributos en mención, que ocasionan que el tercer método de valoración y los ajustes realizados al valor de las mercancías, carezcan de motivación; que ni en la rectificación de tributos ni en la resolución impugnada, la administración aduanera ha efectuado la identificación de las importaciones que se tomaron como referente de mercancías similares, por lo que al considerar que la actuación de la administración tributaria aduanera no está motivada, deja sin efecto la Resolución No SENAE-DNJ-2015-0301-RE.

Es precisamente sobre estos argumentos que el recurrente sostiene que el Tribunal de instancia, en una muestra del desconocimiento e inaplicación integral de la normativa aduanera relacionada con el control posterior y los métodos de valoración en aduana, en el considerando SÉPTIMO de la sentencia impugnada, expresa una serie de argumentos y conclusiones para justificar su resolución totalmente errados, producto precisamente de la falta de aplicación de las normas denunciadas en el presente recurso.

Así las cosas, esta Sala Especializada para resolver el problema jurídico planteado, parte de las siguientes consideraciones: **1.** El tercer método de valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, *“tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”*, y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. **2.** La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. **3.** Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las

disposiciones constantes en los artículos 63 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, y 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), que han sido alegadas como infringidas por el recurrente en el presente recurso de casación. **4.** Del contenido de esta normativa, que fue transcrita en el considerando 5.3 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter confidencial, por lo que los funcionarios de la Administración Aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. **5.** En este caso, del texto de la sentencia recurrida consta que dentro de la rectificación de tributos, se determinó que: "...Que los documentos probatorios proporcionados por el sujeto pasivo CARSALUCZA S.A. mediante el Documento N°. SENA-E-DSG-2015-2000-E del 23 de Febrero del 20154, son inconsistentes y no permiten a la Administración Aduanera verificar o comprobar el valor declarado de los VAJILLAS DE CERAMICA y VAJILLAS DE PORCELANA razón por la cual no es posible asegurar la veracidad y exactitud del valor declarado, a efectos de la aplicación del Primer Método de Valoración: Valor de Transacción de Mercancías Importadas, establecido en el artículo 1 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC. Que al no ser posible determinar el valor en aduana utilizando el Segundo Método de Valoración: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, conforme lo estipula el artículo 2 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, es pertinente la aplicación del Tercer Método de

*Valoración: Valor de Transacción de Mercancías Similares, establecidas en el Art. 3 y sus respectivas Notas Interpretativas del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC". Es decir, que la administración aduanera luego de realizar el análisis de los documentos presentados por el accionante para justificar el valor declarado y pagado en los 3 despachos aduaneros antes mencionados, concluyen que existen dudas respecto del precio pagado por las mercancías allí declaradas denominadas "vajillas de cerámica y vajillas de porcelana", lo que hace imposible aplicar el primer método de valoración y en su lugar proceden aplicar el tercer método "valor de transacción de mercancías similares...". Así es como se aplicó el tercer método, al haber descartado el primer y segundo métodos al no hallar mercancías idénticas; por lo que, a criterio de este Tribunal Especializado, es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la Administración Aduanera, se determinó dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado, lo que dio origen al control posterior y la rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la compañía CARSALUCZA S.A.; es pertinente observar que dicho perfil de riesgo se fundamenta en la información contenida en la Base de Valor de Aduana, que para dicho fin, mantiene la Administración Tributaria Aduanera; de ahí que, el art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que estatuye: "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, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo; numeral éste que prescribe: "En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su*

*especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial";* similar sustento legal contiene el art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que establece: "*Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana, será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial*". En definitiva, lo que estas normas de derecho resguardan es el carácter de confidencial o protegida de la información contenida en la base de datos del SENAE, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por la COMPAÑÍA CARSALUCZA S.A.; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio dispositivo, quedaba a criterio del importador, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla a objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta, no consta como hecho probado que exista tal orden judicial que haya sido inobservada por parte de la administración tributaria aduanera; el análisis que hace la Sala juzgadora se circunscribe al requisito de la motivación de las resoluciones de los poderes públicos, asunto

éste que no es materia del presente recurso y que por lo tanto, no procede que se lo analice. Lo que es materia del recurso es el carácter confidencial de la información contenida en las bases de datos que posee el SENAE, la cual puede ser revelada exclusivamente por orden de autoridad judicial. Por lo manifestado, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de falta de aplicación de los artículos 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de la Comunidad Andina de Naciones, y 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), en la especie, sí se configura, y por ende también la causal primera invocada por el SENAE.

## 6. DECISIÓN

6.1 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:

## 7. SENTENCIA

7.1 **CASAR** la sentencia dictada el 31 de OCTUBRE DE 2016, LAS 14H39, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Pichincha; y, ratificar la validez jurídica de la Resolución No. SENAE-DNJ-2015-0301-RE, suscrita por la Directora Nacional

Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y por ende la validez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-0127-D001, suscrita por el Director de la Dirección Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

**7.2** Sin costas.

**7.3** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL (V.S.)**

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico.-

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

**RECURSO DE CASACIÓN**

**N° 751-2016**

**...O SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**JUEZA PONENTE: DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA**

**ACTOR:** COMPAÑÍA CARSALUCZA S.A.

**DEMANDADO:** DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

**(RECURRENTE)**

Quito, Junes 14 de junio del 2017, las 15h44.

**VISTOS: Composición del Tribunal:** La doctora Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional, conoce del presente recurso, conforme la Resolución N° 004-2012 de 25 de enero de 2012, emitida por el Consejo de la Judicatura. Conocen también la presente causa los doctores Ana María Crespo Santos y José Luis Terán Suárez, Jueces Nacionales, en virtud de la Resolución N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura y las Resoluciones N°s 02-2015, 01-2015 respectivamente de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, así como del sorteo que consta en el proceso.

**I. ANTECEDENTES**

**1.- Sentencia recurrida:** El Econ. Pedro Xavier Cárdenas Moncayo, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 31 de octubre de 2016 a las 14h39, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de apelación N° 09503-2015-00085, instaurado en contra de la Resolución

administrativo de impugnación N° 77 2015 que fue declarado sin lugar y por ende ratificó la validez de la rectificación de tributos N° JRP1-2015-0127-D001 de 22 de abril de 2015 y cuyo fallo aceptó la demanda propuesta por la parte actora.-----

**1.2.- Admisibilidad:** El casacionista interpone su recurso en función de la causal **primera**, del Art. 3 de la Ley de Casación; por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); del Art. 105 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de Producción Comercio e Inversiones, Del Art. 25 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”, del Art. 63 de la Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571”- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC); sin embargo mediante auto de admisión de 11 de abril de 2017 a las 10h58, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación a la luz de la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación, por falta de aplicación del Art. 63 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 y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).-----

**1.3.- Argumento del recurrente:** Respecto a las normas admitidas, el casacionista manifiesta que tal como lo indican las normas, la información que consta en la Base o Banco de Datos del SENAE es reservada, no puede

ser cuestionada salvo por orden de autoridad judicial. Señala que el ~~Tribunal~~ <sup>SECRET</sup> resuelve cuestionar las pertinentes y adecuadas actuaciones de la institución y de paso establece que el SENAE ha incurrido en violación de orden legal y constitucional dentro de sus procesos de control. Indica que rechazan la presunción esbozada por el Tribunal de instancia ya que atenta contra la legalidad y legitimidad de las actuaciones del SENAE, a afirmar que la Administración Aduanera realiza sus actos de determinación tomando como insumos datos irreales o no idóneos, desdenando en esta forma la entrega y sacrificio en el ejercicio de los deberes y atribuciones que les confiere la Constitución y demás normas aplicables a la actividad aduanera. Alega que para satisfacer los anhelos de un importador que se escuda en falacias y argumentos descabellados con el objetivo de evadir sus obligaciones tributarias, el Tribunal pretende que el SENAE viole normativa que expresamente declara a la información de su base o banco de datos como confidencial, calidad que es ratificada por el Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994, norma de derecho que no ha sido considerada ni aplicada en la sentencia impugnada. Argumenta que si el Tribunal A quo hubiera realizado la aplicación oportuna, efectiva e integral de todas las normas de derecho que garantizan la Confidencialidad de la Base de Valor o Banco de Datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, tanto como herramienta indispensable para la determinación de perfiles de riesgo de importadores cuanto más para la obtención de la información real y necesaria para la aplicación de los métodos secundarios de valoración, jamás hubiesen destinado la debida motivación contenida tanto en la respectiva rectificación de tributos así como en la resolución objeto del presente juicio de impugnación y por lo tanto jamás se hubiere declarado la nulidad de dichos actos administrativos a pretexto de que la base de valor o banco de datos del SENAE es una información irreal y

ni tampoco el Tribunal dispuso ninguna orden judicial dentro del proceso para la exhibición o revelación de la información confidencial contenida en dicha “Base de Valor” del SENAE y más aun cuando existe expresa orden legal que prohíbe dejar de aplicar los métodos secundarios de valoración cuando el importador sujeto de control, no ha demostrado en derecho el valor realmente pagado o por pagar de las mercancías de los refrendos observados, es ahí donde radica la ilegalidad del fallo por expresa violación de normas de derecho que han sido determinantes en la parte resolutiva del mismo. Finalmente culmina haciendo mención y transcribiendo la sentencia del juicios N° 17751-2015-0476. Solicita se case la sentencia.-----

**1.4.- Argumentos de la contestación al recurso:** Admitido el recurso de casación, **la parte actora** ha emitido su contestación en los siguientes términos: Sobre la falta de aplicación del Art. 63 de la Resolución N° 1684 indica que la supuesta violación que la SENAE afirma dentro del recurso de casación no tiene asidero legal ya que en el numeral séptimo de la sentencia existe la debida motivación legal y constitucional y que lo que no se dice en el recurso es que en función del mismo artículo 63 en su numeral 1) la sentencia del inferior en el literal b) del numeral sexto señala que el accionante presentó dentro del control posterior los comprobantes de transferencias y más documentos financieros solicitados por el SENAE. En cuanto a la falta de aplicación del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) indica que el recurso de casación planteado por el SENAE se ha basado en cinco normas jurídicas, supuestamente violadas pero de igual contenido, las mismas que se refieren a que toda información que posee el SENAE sea considerada como información confidencial, sin embargo el fondo del asunto de la sentencia se trata de la mala aplicación de la normativa de valoración aduanera que contradice con las pruebas aportadas dentro de la

sustanciación de la demanda, ya que en los numerales quinto, ~~sexto~~<sup>SECRETARIO</sup> séptimo de la sentencia recurrida se ha cumplido con la motivación, debido proceso y la seguridad jurídica, normas constitucionales que debe primar en toda sentencia o resoluciones de los poderes públicos. Solicita se ratifique en sentencia el pronunciamiento emitido por el inferior. Pedidos los autos para resolver se considera.-----

## **II.- CUESTIONES PROCEDIMENTALES PREVIAS E IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA A RESOLVER**

**2.1.- Competencia:** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con los artículos 184 numeral 1 de la Constitución, 1 de la Codificación de la Ley de Casación y 185 segundo inciso, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.-----

**2.2.- Validez:** En la tramitación de este recurso extraordinario de casación se han observado las solemnidades inherentes, y no existe nulidad alguna que declarar.-----

**2.3.- Determinación del problema jurídico a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

- ) ¿El fallo de instancia incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación del Art. 63 de la Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” en cuanto a la obligación de suministrar información y del Art. 10 del

Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información?-----

### III.- ARGUMENTACIÓN DE LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1.- Consideraciones casacionales generales.**- Previo a abordar el vicio denunciado por el recurrente, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación? Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra Nociones Generales de Derecho Procesal Civil pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: “*Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.*”; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: “[...] *el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica jurídica de un recurso extraordinario y formal en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se establece taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación cinco causales sobre las que se puede proponer el

de la Casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la ~~existencia~~ <sup>de voluntad</sup> de alguna adicional. En materia Tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuya Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que: “*El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.*”. Así mismo el artículo 21 de la Ley de Casación, publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que también considerar que el recurso de casación tiene como objetivo la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. Sobre el tema, Alamandrei pregonaba la naturaleza del medio extraordinario de impugnación y de estar encerrado en las cuestiones y revisión del derecho, cuando comentaba del recurso de casación. (Ver. Citado por A. MORELLO, *La Casación, Un modelo Intermedio Eficiente*, Segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2000. pág. 71). En consecuencia el recurso de casación busca el estricto cumplimiento de las normas a través del control de la legalidad de las decisiones judiciales y vela por la unificación de los criterios judiciales.

**3.1.1.- Identificación del problema jurídico:** El problema jurídico planteado en el punto 2.3 de la presente sentencia guarda relación con la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación que establece: “*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.*”.

**3.1.1.2.-** El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (*Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, páginas 257 y 359*) en cuanto a la falta de aplicación señala que: “*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 haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto.*”-----

**3.1.1.3.- Hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia del Tribunal de instancia:** Cuando se alega la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se debe partir de los hechos considerados como probados por el Tribunal de Instancia en la sentencia recurrida, es decir que no cabe una nueva consideración de los mismos, ya que los medios de prueba fueron analizados y apreciados por el Tribunal A quo, restando realizar el control de legalidad respectivo, sobre la adecuada pertinencia de la norma no aplicada a los hechos considerados como ciertos. Conforme el fallo recurrido en este se determinó: “7.2) La administración aduanera tiene que detallar la forma de aplicación del método de valoración correspondiente y especificar los datos del referente aplicado, a fin de que su decisión esté motivada[...]”. “ 7.3) [...] La cita de una base de datos sin identificar un mínimo de los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación del método 3, ya que los montos fijados por la administración tributaria no podrían ser contrastados ni cuestionados (esto es, se impide

que el importador verifique que el comparable es real y no es ficticio, y que corresponde a una importación similar en calidad, condiciones, fecha de importación, cantidad y origen, y por tanto no tendría el importador oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable por parte de la administración aduanera), ocasionando su indefensión; y además con ello se omite el requisito de "pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho" exigido por el artículo 76 numeral literal l de la Constitución de la República para que el acto administrativo tenga motivación, que es el requisito indispensable para su validez, y cuya omisión causa su nulidad. [...]”.

“**OCTAVO:** Por lo tanto, esta Sala considera que la administración aduanera no ha motivado las razones fácticas por las cuales descarta el primer método de valoración, [...].” (El subrayado 1 corresponde a esta Sala).

**3.1.1.4.- Normas acusadas como infringidas dentro del recurso de casación:** El recurrente indica que existe falta de aplicación del Art. 63 de la Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” y del Art 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).

**3.1.1.5.- Contenido material de las normas denunciadas:** Para los propósitos del control de legalidad es importante citar el contenido de los artículos considerados como infringidos: Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”:

“**Artículo 63.** Obligación de suministrar información. [...] 4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el

*proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.”. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC): “**Artículo 10.** Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.” (el resaltado corresponde a esta Sala).-----*

**3.1.1.6.- Examen de si las normas denunciadas son subsumibles a los hechos considerados como ciertos y probados en la sentencia de instancia:** **3.1.6.1** Esta Sala Especializada observa que el Tribunal A quo en el edicto recurrido, llegó a la convicción material de que la administración aduanera tiene que detallar la forma de aplicación del método de valoración correspondiente y especificar los datos del referente aplicado, a fin de que su decisión esté motivada y que la administración aduanera no ha motivado las razones fácticas por las cuales descarta el primer método de valoración. **3.1.6.2** Ahora bien es importante destacar que el Art. 63 de la Resolución N° 1684 referente a la “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”, mantiene relación con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición no mantiene pertinencia alguna con la decisión material de

instancia que en el acto impugnado no existe motivación. Finalmente, ~~TRIBUTARIA  
SECRETA~~  
Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo ~~General~~ sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información y cuyo contenido establece la salvedad de que la información confidencial puede ser revelada en el contexto de un procedimiento judicial; de igual manera no es subsumible al hecho material probado por el Tribunal de instancia relacionado a la falta de motivación del acto impugnado. **3.1.6.** Adicionalmente, es oportuno manifestar que mantengo el criterio de que la Administración Aduanera al ejercer su facultad para la redeterminación de tributos de control, debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional, la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, literal l), numeral 7 de la Constitución de la República y así habilitar el derecho a la defensa de los administrados en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: **“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.[...].”** Para los propósitos antedichos debe motivarse en cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que componen cada método de valoración como por ejemplo los productos y precios para que el importador conozca la forma cómo se determinó la obligación tributaria, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información propia de la administración.

ejemplo su nombre o su RUC y más aun tomando en cuenta el verdadero alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. El procedimiento de determinación de la Administración Tributaria reviste de singular complejidad y relevancia, que debe procurar el debido proceso y la seguridad jurídica, para ello, sin desmerecer la facultad determinadora de la Administración Tributaria, esta debe cumplir los parámetros de la legalidad. La auditoría comprende: perfiles de riesgo para analizar la prefactibilidad o no de su ejecución, análisis y relevancia del caso, para lo cual cuenta con las bases de datos, estas últimas provienen de diversas fuentes originarias, las cuales son reservadas y confidenciales; sin embargo, la Administración en sus procesos de determinación debe procurar entregar información sobre la forma cómo determina, su metodología, variables generales; lo cual de ninguna manera implica entregar información personal de los contribuyentes, la misma que es reservada y confidencial. -----

#### IV.- DECISIÓN

Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----

#### SENTENCIA

No se casa la sentencia y por lo tanto se desecha el recurso de casación interpuesto. Sin costas. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en calidad de Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal

No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, expedida por el Consejo de la Judicatura. Notifíquese, devuélvase y publíquese.

CORTE NACIÒN  
JUSTIC  
Sala de lo  
Tributario  
SECRE

Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ PRESIDENTE**

Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

Dra. Gloria Crespo  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico:

Ab. Alejandra Morales-Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, lunes diecinueve de junio del dos mil diecisiete, a partir de las diecisiete horas y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO de lo Contencioso Tributario Sala de lo Contencioso Tributario **JUSTICIA** **SECRETARÍA** **electrónico** SALVADO que antecede a: COMPAÑIA CARSALUCZA S.A. (WAN HUA LIAM TON GERENTE GENERAL) en la casilla No. 6199 y correo electrónico jorgemunoz1214@hotmail.com del Dr./Ab. JORGE HENRIQUE MUÑOZ MORAN. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico socra01@hotmail.com, 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, setoledo2000@yahoo.com, moises-2806@hotmail.com, danielaburaye@hotmail.com, jx\_icaza@hotmail.com, sammy\_cp88@hotmail.com del Dr./Ab. AMAT JARAMILLO SÓCRATES DAVID. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las veintitrés (23) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 17751-2016-0751 (Juicio No. 09503-2015-00085) que sigue CÍA. CARSALUCZA S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas Quito, 23 de junio de 2017. Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

En Quito, lunes diecinueve de junio del dos mil diecisiete, a partir de las diecisiete y cuarenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO de la Sala de lo Contencioso Tributario, SALVADO que antecede a: COMPAÑIA CARSALUCZA S.A. (WAN HUA TIAN TONG) GERENTE GENERAL) en la casilla No. 6199 y correo electrónico jorgemunoz1214@hotmail.com del Dr./Ab. JORGE HENRIQUE MUÑOZ MORAN. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico socra01@hotmail.com. 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, setoledo2000@yahoo.com, moises-2806@hotmail.com, danielaburaye@hotmail.com, jx\_icaza@hotmail.com, sammy\_cp88@hotmail.com del Dr./Ab. AMAT JARAMILLO SÓCRATES DAVID. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las veintitrés (23) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 17751-2016-0751 (Juicio No. 09503-2015-00085) que sigue CÍA. CARSALUCZA S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas Quito, 23 de junio de 2017. Certifico.-

Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

Dra. Ana María Crespo Santos  
JUEZA NACIONAL PONENTE

Acción objetiva de anulación No. 303-2016

Resolución N° 461-2017

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA  
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-  
DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

Quito, martes 20 de junio del 2017, las 11h18.-

ASUNTO

Procede este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario a pronunciarse sobre la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales, deducida por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representaba en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETTEL), en adelante accionante, conforme lo acredita con la documentación anexada a la presente acción -funciones que en la actualidad las cumple el economista Jorge Cevallos Clavijo-, en contra de: *"La ordenanza que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), en el gobierno municipal de San Miguel de los Bancos"* (en adelante La Ordenanza), expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón San Miguel de los Bancos, provincia de Pichincha (en adelante el accionado o GAD municipal del cantón San Miguel de los Bancos), publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 814 del lunes 22 de octubre de 2012.

## I.- ANTECEDENTES

### 1.1.- De la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.

El accionante deduce demanda en acción objetiva de anulación en contra de: “*La ordenanza que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), en el gobierno municipal de San Miguel de los Bancos*”, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón San Miguel de los Bancos, provincia de Pichincha, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 814 del lunes 22 de octubre de 2012, enfatizando en los artículos 10 (permiso municipal de implantación), 12 (valoración), 13 (renovación del permiso), por considerar que se están violentando derechos objetivos de sus socios perjudicando gravemente sus intereses y, al respecto expone:

1.1.1.- Que el GAD Municipal de San Miguel de los Bancos, al establecer un valor de 30 salarios básicos unificados, por el permiso de implantación para cada estación, sobrepasó sus atribuciones y competencias otorgas por la Constitución de la República, en su artículo 226, que refiere: “*Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras y 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*”; competencia recogida en diferentes sentencias de inconstitucionalidad emitidas por la Corte Constitucional, a saber: No. 016-15-SIN-CC, caso No. 0055-14-IN de 13 de mayo de 2015, No. 042-15-SIN-CC, caso No. 0024-15-IN de 16 de septiembre de 2015, No. 021-15-SIN-CC, caso No. 0019-15-IN, de 1 de julio de 2015, No. 051-15-SIN-CC, caso No. 0014-15-IN de 21 de octubre de 2015. De igual manera, considera, que se incumplió con los

artículos 3, 7, 9, 11, 104; y, 141 numeral 10 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, el artículo 1 del Acuerdo del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información No. 041-2015 que refiere a las tasas y contraprestaciones que corresponde fijar a los GADs Municipales, en ejercicio de su potestad de regulación de uso y gestión del suelo y del espacio aéreo en el despliegue o establecimiento de infraestructura de telecomunicaciones.

1.1.2.- En lo que respecta a la valoración del tributo, recogidos en los artículos 12 y 13 de La Ordenanza, el accionante ha indicado que es ilegal e inconstitucional, por cuanto, las tasas por regla general se establecen como contraprestación de algún servicio prestado por la administración tributaria, premisa recogida en el artículo 566 del COOTAD, que trata al objeto y determinación de las tasas; sin embargo, el GAD municipal de San Miguel de Los Bancos cobra una tasa sin prestar ningún servicio: *“(...) Pero la continuidad en el tiempo de este gravamen, cuyo importe, como podrá apreciarse del texto de la ordenanza es considerable, evidentemente que no cumple con el presupuesto normativo de guardar relación con el costo de producción del servicio. Debe recordarse que la pretensión del GAD demandado es que estos valores, tasados en salarios básicos unificados, deben satisfacerse cada vez que, según dicho GAD, aparentemente caduque este permiso, (la duración por supuesto la pueden fijar a placer, vía ordenanza), y eso significa que, a largo plazo, el contribuyente, con el pretexto de este permiso que no es competencia del GAD municipal, terminará satisfaciendo valores que excederán el valor mismo del activo de su propiedad, lo cual configura un caso práctico de lo que la doctrina tributaria universalmente denomina tributo confiscatorio; no obstante de lo anterior, debo mencionar que en la actualidad, como lo demostraremos, el permiso constante en la ordenanza impugnada que me he referido, debe tener una duración indefinida mientras la infraestructura se encuentre instalada, esto de conformidad con el Acuerdo Ministerial No. 041 emitido por el Ministerio de Telecomunicaciones y de la*

*Sociedad de la Información (MINTEL) de fecha 18 de septiembre de 2015, mismo que expide las políticas respecto de las tasas y contraprestaciones que correspondan fijar a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Cantonales o Distritales en ejercicio de su potestad de regulación de uso y gestión del suelo y del espacio aéreo en el despliegue o establecimiento de infraestructura de telecomunicaciones; en tal virtud el mencionado permiso contenido en la Ordenanza, ya no tiene valor alguno. En este caso, el tributo confiscatorio se reviste del ropaje de tasa, pero su aplicación configura un virtual impuesto a los activos, dirigido selectivamente a quienes prestan una actividad determinada, y violentando la expresa prohibición de confiscación que consagra la frase final del Art. 323 de la Carta Política, que proscribe TODA FORMA de confiscación (...)” (Fs. 9 vta y 10 del proceso sustanciado en este Tribunal).*

**1.1.3.-** Agrega, que los artículos 12 y 13 constituyen un abuso a la potestad normativa en materia tributaria cuando los GADs municipales: i) Establecen prestaciones que no se limitan al objeto y modo de cuantificar los hechos generadores previstos en la ley; y, ii) Cuando se establece prestaciones en contradicción a los principios del beneficio, equivalencia o provocación de costos; de ahí que, las tasas recogidas en los artículos mencionados no vinculan el hecho generador a ningún bien de dominio público, tampoco, se hace referencia al elemento objetivo del hecho generador.

**1.1.4.-** Indica, que La Ordenanza, vulnera el principio de equidad, y transparencia mismos que se encuentran normados en el artículo 300 de la Constitución de la República, ya que: “(...) el quantum de las denominadas permisos de implantación previstos en los artículos 10, 12 y 13 de la Ordenanza, más allá de que las prestaciones patrimoniales coactivas allí establecidas no corresponden al concepto constitucional de tasa ni en su establecimiento se han sometido al principio de reserva de ley relativo es contrario al principio de equidad (...) Las consideraciones empleadas para la expedición de la Ordenanza objeto de esta demanda no muestran

de modo alguno cuáles fueron los criterios empleados para establecer las prestaciones señaladas en los artículos 10, 12 y 13 de la Ordenanza, pese a que, por mandato del art. 567 del COOTAD y el art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, cualquier tasa que se refiere a una actividad administrativa (la provisión de un servicio público, incluido el otorgamiento de una licencia) está limitado a su costo de producción. En la motivación (considerandos) de la Ordenanza no se ha explicitado ni hecho referencia a los informes técnico, económico y jurídicos que justifiquen los criterios empleados para la fijación de las tarifas contenidas en los artículos 12 y 13 (...). (Ibíd, fs. 12 vta y13).

1.1.5.- Precisa seguidamente, que La Ordenanza, carece de los elementos configurativos de un tributo; a saber: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, la forma de establecer la cuantía del tributo, las exenciones y deducciones; al contrario, se evidencia simples directrices generales, lo cual conlleva a la vulneración del principio de reserva legal contemplado en el artículo 4 del Código Tributario.

1.1.6.- Finalmente, señala que los GADs Municipales, tienen expresa prohibición en los numerales a) y b) del artículo 328 del COOTAD de interferir en la gestión y competencias que sean ejercidas por otras dependencias públicas, al caso específico, las competencias del Estado Central, representado en su momento por el Consejo Nacional de Telecomunicaciones y por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones en la actualidad.

1.1.7.- Solicita, que este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, mediante sentencia, declare la “*anulabilidad total*” de la mentada Ordenanza, con todas las consecuencias jurídicas que implica la declaratoria de anulación; del mismo modo, la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la

promulgación de la Ordenanza recurrida, en especial aquellos que tienen que ver con la ejecución de la ilegal Ordenanza.

**1.2.- De la admisión a trámite de la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.**

Mediante auto de fecha 8 de junio de 2016, las 13h18, este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, admite a trámite la demanda interpuesta por el accionante, disponiendo que el accionado conteste la demanda dentro del término legal (*ibidem*, fs.24).

**1.3.- De la citación a las partes demandas.**

De autos (fs. 27-132) consta que las autoridades demandadas, así como el señor Procurador General del Estado han sido citadas legalmente. En escrito de 16 de junio de 2016, las 09h55, el abogado Marcos Arteaga Valenzuela, en calidad de Director Nacional de Patrocinio y delegado del Procurador General del Estado, señala casilla judicial y anexa la acción de personal que acredita dicha calidad (*ibidem*, fs. 28-29).

**1.4.- De la contestación a la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.**

A fojas 146, la parte demandada, da contestación a la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales en los siguientes términos: Negativa pura y simple de la demanda interpuesta por el accionante, por cuanto no se ajusta a la realidad histórica de los hechos, ya que al amparo de los artículos 238 y 269 de la Constitución de la República, que regulan la autonomía de los GADs municipales; y, el control sobre la ocupación del suelo en el cantón; respectivamente, normativa concordante

con el artículo 55 literal b) del COOTAD, emitió La Ordenanza, a través de su órgano de legislación y fiscalización; particular que se refleja en el artículo 1 de La Ordenanza, que trata del Objeto y ámbito de aplicación “*Esta Ordenanza tiene por objeto regular, controlar y sancionar la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el Servicio Móvil Avanzado en el territorio del gobierno municipal de San Miguel de los Bancos, a fin de cumplir con las condiciones de zonificación, uso del suelo y reducciones del impacto ambiental, sujetos a las determinaciones de leyes, ordenanzas y demás normativa vigente, relativas al ordenamiento urbano, rural y ambiental del cantón*”.

**1.4.1.-** Con la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda interpuesta por el accionante, como excepciones señalan: a) Error en la forma propuesta; y, b) Prescripción por el tiempo transcurrido.

**1.5.- De la calificación a la contestación a la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales; y, apertura de prueba.**

Mediante providencia de 4 de enero de 2017, las 14h40 (*Ibidem*, fs. 148), se calificó la contestación a la demanda y se abrió la causa a prueba por el término de diez días, período durante el cual, el accionante solicita la práctica de las siguientes diligencias: I. Que se reproduzca como prueba a su favor, todo cuanto de autos le fuera favorable, en especial el contenido de la demanda; y, el contenido de los artículos 10, 11, 104 y Disposición Derogatoria Primera de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. II. Que se oficie a la Escuela Politécnica del Litoral con la finalidad que remita copias certificadas de la Consultoría análisis regulatorio, técnico, económico respecto a las tasas impuestas por los GADS, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones, en sus cantones. III. Que se oficie a la Corte Constitucional para que remita copias certificadas de las siguientes sentencias de

inconstitucionalidad: 1.- No. 016-15-SIN-CC, caso No. 0055-14-IN, de 13 de mayo de 2015, propuesta por TELCONET S.A en contra del artículo 18 de la Ordenanza Municipal expedida por el GAD Municipal de Chone, misma que fuera publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 227 de 27 de junio de 2014, 2.- No. 042-15-SIN-CC, caso No. 0024-15-IN, de 16 de septiembre de 2015, interpuesta por CONECEL en contra del artículo 18 de la Ordenanza dictada por el GAD Municipal de Rocafuerte, que fuera publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 283 de 7 de julio de 2014, 3.- No. 021-15-SIN-CC, caso No. 0019-15-IN, de 1 de julio de 2015, deducida por CONECEL en contra del artículo 18 de la Ordenanza emitida por el GAD Municipal de Flavio Alfaro, publicada en el Registro Oficial No. 283 de 7 de julio de 2014; y, 4.- No. 036-16-SIN-CC, caso No. 0097-15-IN, propuesta por OTECEL S.A., en contra de algunos artículos de la Ordenanza emitida por el GAD Municipal de Putumayo, que fuera publicada en el Registro Oficial No. 627 de 13 de noviembre de 2015. IV. Que se oficie a la accionada con la finalidad que remita: i). Copias certificadas del expediente administrativo en el que conste todo el procedimiento legislativo de aprobación de la ordenanza impugnada, de conformidad a lo establecido en el artículo 322 del COOTAD, constando los informes técnicos de creación de tasas al amparo del artículo 566 *ibidem*; y, ii) Copias certificadas de todos los títulos de crédito que se han emitido con motivo de la expedición de la ordenanza recurrida. V. Que se oficie al Ministro de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información para que emita copias certificadas del Acuerdo Ministerial No. 041-2015, que norma: "LAS POLÍTICAS RESPECTO A TASAS Y CONTRAPRESTACIONES QUE CORRESPONDAN FIJAR A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS CANTONALES O DISTRITALES EN EJERCICIO DE SU POTESTAD DE REGULACIÓN DE USO Y GESTIÓN DEL SUELO Y DEL ESPACIO AÉREO EN EL DESPLIEGUE O ESTABLECIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA DE TELECOMUNICACIONES". VI. Que se incorpore al proceso: a) Copias certificadas de las sentencias emitidas por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Naciona

de Justicia, dentro de los procesos Nros. 17751-2013-128; y, 17751-2013-129, expedidas el 20 de agosto y 19 de octubre de 2015, propuestas por ASETEL en contra de los GADs Municipales de Atacames y Chimbo, en su orden; y, **b)** Compulsa de los Estatutos de ASETEL, mismas que obran en los procesos señalados en el acápite anterior. **VII.** Que se tenga en cuenta que la presente acción tiene como finalidad la anulación total de un acto administrativo de carácter general, impersonal y objetivo, violatorio de una norma jurídica constituida en La Ordenanza. **VIII.** Impugnación en contra de la contestación a la demanda por improcedente e impertinente; y, **IX.** Impugnación en contra de las pruebas presentadas por la accionada. (*Ibíd*em, fs. 150-152).

**1.5.2.-** En tanto el GAD Municipal del cantón San Miguel de Los Bancos, solicitó la práctica de las siguientes pruebas: **i)** Que se reproduzca como prueba a su favor todo aquello que se actuó en el proceso y que le fuera favorable a sus intereses, en especial La Ordenanza; y, **ii)** Que se tenga por impugnado, la prueba presentada por el accionante por ser ajena a la litis y carente de valor legal (*Ibíd*em, fs. 153).

**1.5.3.-** En providencia de 18 de enero de 2017, las 14h53, se dispuso la práctica de las diligencias probatorias solicitadas por ASETEL y el GAD Municipal de San Miguel de Los Bancos (*Ibíd*em, fs. 154).

## II.- INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

Ha correspondido conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por las doctoras Ana María Crespo Santos (en calidad de Ponente), Maritza Tatiana Pérez Valencia; y, doctor José Luis Terán Suárez.

### III.- JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

Este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero del 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015; y 060-2015 de 1 de abril de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador: “*Conocer los recursos de casación, de revisión y los demás que establezca la ley*”; y, 185 apartado segundo, numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial “*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*”.

### IV.- VALIDEZ PROCESAL

Este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario no observa ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar.

## V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL DE IMPUGNACIÓN.

### 5.1.- De la acción objetiva de anulación con efectos generales.-

Con relación a la acción objetiva, es importante describir al artículo 185, apartado segundo, del numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, que dispone: “*las acciones de impugnación propuestas 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 generales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quién tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas".* Entonces resulta que, esta acción objetiva tiene como finalidad el imperio de la juridicidad con la anulación total o parcial del acto normativo impugnado, por considerarlos violatorios de la normativa legal no se trata de lesión a un derecho subjetivo, sino que lo que se persigue es su anulación con efectos generales, no tiene término de caducidad, se ejerce en defensa e interés de la legalidad abstracta sobre los actos de la administración de inferior categoría; en consecuencia, lo resuelto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es de efecto general; normativa que da la posibilidad de presentar la mencionada acción, a más de las personas que tengan interés directo, a las entidades públicas o privadas.

**5.1.1.-** Con relación al interés directo la doctrina, ha referido que: “*(...) Debe ser un interés sustancial concreto por cuanto debe existir en cada caso especial, respecto de una determinada relación jurídica material, y es atinente a las peticiones formuladas en determinada demanda, por una o por varias personas individualizadas. Debe ser un interés sustancial serio y actual (...)*<sup>1</sup>; de modo similar, Enrique Tarigo Vásquez ha dicho que debe tener presente el interés directo “*(...) el inmediatamente vulnerado por el acto, significando tanto como interés inmediato, no eventual o futuro (...)*<sup>2</sup>; al mismo tiempo, se debe tener presente la legitimación causal, que para Giorgi la *legitimatio ad causam* es la condición indispensable para obtener una sentencia favorable, que el presupuesto procesal lo constituye la *legitimatio ad procesum*, la primera implica la calidad de sujeto del litigio, en sentido material, en tanto la segunda

<sup>1</sup> Hernando Devís Echandía, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo I, Editorial Temis, 2012, p. 256

<sup>2</sup> Enrique Tarigo Vásquez, *Enfoque Procesal del Contencioso Administrativo de Anulación*, Editorial FCU, primera edición, Montevideo-Uruguay, 1999, ps. 29-30

implica la calidad de sujeto de la acción, en sentido formal<sup>3</sup>; en consecuencia, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario para la anulación de un acto normativo expedido de manera ilegal, su anulación será imperativa en los casos en que el acto estuviera viciado por irregularidades; de manera que el interés directo, debe ser actual o inmediato y no eventual o futuro.

**5.1.1.1.-** Teniendo como norte lo dicho, lo primero que cabe recordar, es que: i) La presente acción objetiva, es interpuesta por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representa en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones asetel, conforme lo acredita del instrumento que adjunta y que consta a fojas 6 de los autos; cabe recalcar, que mediante escrito y anexo de fecha 19 de diciembre de 2016, que obra a fojas 134-135, comparece el economista Jorge Cevallos Clavijo, como nuevo Director Ejecutivo de asetel; ii) Que la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones asetel, es una entidad de derecho privado, con personería jurídica y patrimonio propio, sin fines de lucro; que de conformidad al artículo 2, Capítulo I, DENOMINACIÓN, OBJETIVOS, DOMICILIO Y DURACIÓN, de su Estatuto tiene como finalidad: “*el promover el desarrollo armónico del sector de las Telecomunicaciones; la cooperación entre los miembros de la Asociación; así como la protección y defensa de los legítimos derechos e interés de los asociados*”. (Fs. 289); iii) Que su representante “*legal, judicial y extrajudicial*” es el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, designación realizada en Asamblea General de 28 de enero de 2015; nombramiento que fuera inscrito en el Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, el 20 de agosto de 2015 (*ibidem*, fs. 6).

<sup>3</sup> Héctor Giorgi, *El Contencioso Administrativo de Anulación*, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República de Uruguay, p. 122.

**5.1.1.2.-** De lo manifestado se puede considerar el interés directo, por parte del accionante, pues, basa su petición en que la Ordenanza impugnada: “carece no solamente de sustentación legal sino también de fundamento constitucional, además de afectar las actividades de sus representadas “por la interposición de una tasa inmersa en la mencionada Ordenanza”.

## **5.2.- Análisis del Caso.-**

Es importante recalcar, que el accionante, presenta la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales en contra de la Ordenanza Municipal que regula: “la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), en el gobierno municipal de San Miguel de los Bancos”, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón San Miguel de Los Bancos, provincia de Pichincha, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 814 del lunes 22 de octubre de 2012, con énfasis en los artículos 10 (permiso municipal de implantación), 12 (valoración), 13 (renovación del permiso), con todas sus consecuencias jurídicas, así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de La Ordenanza

**5.2.1.-** En tanto que los personeros municipales manifiestan que La Ordenanza, fue expedida por el órgano de legislación y fiscalización del GAD Municipal de San Miguel de Los Bancos, de conformidad a la normativa constitucional y legal.

**5.2.2.-** Cabe recordar que este Tribunal Especializado al conocer la presente acción objetiva de anulación de carácter general, tiene como finalidad exclusiva el control de legalidad de la Ordenanza recurrida, teniendo en cuenta la demanda, su contestación; y, las pruebas actuadas por las partes; en este sentido, el artículo 273 del Código

Tributario, inciso segundo, indica: “(...) *La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos (...)*”.

**5.2.3.-** Así pues, dentro de esta causa constan las siguientes piezas procesales: 1.- A fojas 160-166, Oficio No. MINTEL-DPC-2017-0004-0, de 25 de enero de 2017, suscrito por la Directora de Patrocinio y Contratación, encargada, del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, constando la copia certificada de los Acuerdos Ministerial No. 041-2015, de 18 de septiembre de 2015, 2.- A fojas 169-220, Oficio No. 0581-CCE-SG-CER-2017, de fecha 25 de enero de 2017, emitido por el Secretario General de la Corte Constitucional, anexando copias certificadas de las sentencias constitucionales requeridas por este Tribunal Especializado en oficio No. 148-2017-SCT-CNJ de 23 de enero de 2017, 3.- A fojas 224-232, Oficio No. ESPOL-R-OFC-0190-2017, de 14 de febrero de 2017, suscrito por el Rector de la Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL, en el cual da cumplimiento al Oficio No. 147-2017-SCT-CNJ, de 23 de enero de 2017, emitido por la secretaría de esta Sala Especializada, adjuntando los informes requeridos, 4.- A fojas 237-287 A fojas 251-301, copias certificadas de las sentencias Nros. 128-2013; y, 129-2013, emitidas por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 5.- A fojas 288-295, compulsa de la Protocolización de los Estatutos de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones del Ecuador, en la Notaria Trigésima Primera del Distrito Metropolitano de Quito el 19 de julio de 2006; y, 6.- A fojas 299-319, escrito emitido por la parte accionada anexando copias certificadas de: a) La Ordenanza, b) El acta de la sesión extraordinaria celebrada el 27 de junio de 2012, por el Consejo

Municipal de San Miguel de Los Bancos; y, **c)** 15 títulos de crédito emitidos y cobrados por la accionada por concepto de La Ordenanza.

**5.2.5.-** En la especie el accionante, centra su fundamentación en que los personeros municipales al establecer una tasa que no les corresponde asignarlas sobrepasaron sus atribuciones y competencias exclusivas que la otorga la Norma Suprema, invadiendo así las otorgadas exclusivamente al Estado Central de conformidad con el artículo 210 numeral 10 *ibidem*, lo cual deviene en ilegal e inconstitucional; de igual manera, considera que el cobro, impuesto por el GAD Municipal de San Miguel de Los Bancos contemplado en los artículos 12 y 13 de La Ordenanza (valoración del tributo) es ilegal e inconstitucional, enfatizando que no existe ninguna contraprestación de servicio por parte del accionado para expedir la tasa establecida en la ordenanza recurrida, que el servicio no consiste en el uso del suelo, que no es un servicio; como tampoco lo es la propiedad inmobiliaria, que es materia de gravamen por la vía de impuesto predial. Al parecer, el supuesto permiso respecto del cual el GAD demandado se auto atribuye la potestad de conceder las estructuras sino para permitir su funcionamiento, periódicamente, vendría a ser el supuestamente gravado con la tasa, que la continuidad de este gravamen en el tiempo es considerable, no cumple con el presupuesto normativo de guardar relación con el costo de producción del servicio, que a largo plazo, el contribuyente, con el pretexto de este permiso, terminará satisfaciendo valores que excederán el valor mismo del activo de su propiedad; de ahí que, los fundamentos esgrimidos por el accionante refieren a asuntos de índole legal e inconstitucional.

**5.2.6.-** Los artículos impugnados de La Ordenanza refieren en su orden: **"Art. 10. Permiso Municipal de Implementación.-** los prestadores del SMA deberán contar con el permiso de implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada que conforman una estación Servicio Móvil Avanzado

SMA, emitido por resolución de la máxima autoridad a la que se deberá adjuntar el informe de la unidad de planificación del Ordenamiento Territorial establecido. Por obtener el permiso de implantación, que indique que no existe oposición con la planificación del Ordenamiento Territorial establecido. Para obtener el permiso de implantación se presentará en la Unidad de Planificación, una solicitud que indique el domicilio y el nombre del representante legal del prestador de SMA, acompañando lo siguiente: **a.** Copia del recibo de pago del impuesto predial del año fiscal en curso, del predio en que se efectuará la implantación. **b.** Copia de la autorización del uso de frecuencia y/o registro de estación, emitido por la SENATEL o por el órgano gubernamental correspondiente. **c.** Autorización o Permiso Ambiental emitido por el Ministerio de Ambiente o por la autoridad municipal correspondiente si se encuentra acreditada al SUMA. **d.** Certificación de vigencia de la póliza de seguros de responsabilidad civil frente a terceros, durante el periodo de vigencia del permiso de implantación. **e.** Informe de línea de fábrica o su equivalente. **f.** Plano de la implantación de las instalaciones, características generales y de mimetización. Incluyendo la ubicación de la estación radioeléctrica con coordenadas geográficas. **g.** Informe técnico de un ingeniero civil, que garantice la estabilidad sismo resistente de las estructuras de soporte y que las instalaciones no afectarán las estructuras de la edificación existente. **h.** Si la implantación de un inmueble declarado en el régimen de propiedad horizontal, requiere obras que impliquen modificaciones de la estructura resistente del inmueble, aumento de edificación horizontal o vertical o modificaciones en la fachada, se requerirá el consentimiento unánime de los copropietarios elevado a escritura pública la modificación del régimen a la propiedad horizontal. **i.** Si la implantación de inmuebles declarados bajo el régimen de propiedad horizontal, no implica las modificaciones estructurales enunciadas en el párrafo anterior, o sí se ubican en áreas comunales, se deberá requerir la autorización de la asamblea de copropietarios, en la que conste expresamente tal declaración, así como también se requerirá de la autorización del dueño de la alícuota del espacio en el que se vaya a

*instalar la respectiva estación, en caso de instalación en un bien de uso privado. j. Informe de línea de fábrica emitida por la Dirección de Obras Públicas. I. Plano en formato A-3 de ubicación de la estación radioeléctrica con coordenadas geográficas. m. Certificado de uso de suelo por la Dirección de Obras Públicas. n. Certificado de factibilidad técnica del Cuerpo de Bomberos. o. Informe de participación ciudadana efectuada a los vecinos donde se ubicará el proyecto base celular en caso de que el inmueble sea de propiedad privada se incluirán nombres, apellidos, número de cédula, firma y dirección de los habitantes del sector aceptando la instalación. Cumplidos todos los requisitos, la Unidad Administrativa Municipal correspondiente tramitará el permiso de implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada que conforman una estación de Servicio Móvil Avanzado SMA., para el SMA. El término para sustanciar el trámite de otorgamiento de trámite será de 30 días laborales, contados a partir de la entrega de toda la documentación establecido en la presente ordenanza. Las solicitudes ingresadas para la obtención del permiso de implantación se sujetarán al derecho de prelación, esto es, la primera operadora que solicite el permiso y haya entregado toda la documentación establecida en la presente ordenanza será la primera en ser atendido. El permiso de implantación tendrá una vigencia de un año con carácter renovable y revocable. El plazo para la implantación de la estructura fija de soporte será de un año, contado desde la fecha de emisión del permiso de implantación. Superado este plazo, será revocado y el prestador de SMA deberá iniciar el proceso nuevamente. Una vez que se encuentre en servicio la instalación, el prestador de SMA solicitará por escrito a la SUPERTEL, la realización de la medición y posterior entrega del informe técnico de emisiones de radiación no ionizante y deberá presentar una copia a la Unidad Administrativa Municipal correspondiente, dentro de los diez días laborables de emitido el informe para que forme parte del expediente de la concesionaria. Esta obligación no es aplicable para los repetidores de microondas (...) Art. 12.*

**Valoración.-** *El permiso de implantación será individual para cada estación y tendrá*

un valor de 30 salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado. Este valor cubrirá gastos administrativos, técnicos y de inspección necesarios para su emisión. **Art. 13. Renovación.**- La renovación del permiso de implantación se deberá gestionar dentro de los dos meses anteriores a la fecha de finalización de la vigencia del permiso, presentando los siguientes documentos: **a.** Permiso de implantación vigente. **b.** Pronunciamiento favorable de la SUPERTEL, emitido sobre la base del informe técnico establecido en el Reglamento de Protección de Emisiones de Radicación No Ionizante. Esta obligación no es aplicable a los repetidores de microondas. **c.** Pronunciamiento favorable emitido por la Unidad Administrativa Municipal correspondiente, que informe que la implantación ha adoptado las medidas de proporción y mimetización, para reducir el impacto visual. **d.** Autorización o Permiso Ambiental vigente, emitido por la autoridad competente. **e.** Certificación que la póliza de seguros de responsabilidad civil frente a terceros estará vigente durante la validez del permiso de implantación. El monto de renovación será individual para cada estación y tendrá un valor de 30 salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado. Este valor cubrirá gastos administrativos, técnicos y de inspección necesarios para su emisión”.

**5.2.7.-** Es importante para este Tribunal, manifestar en que consiste las tasas, para el uruguayo Valdes Costa, en su obra Curso de Derecho Tributario, p. 143, expresa que “la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente.”, Cesar García Novoa, dice que la tasa: “es un tributo cuyo presupuesto es un servicio, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación”<sup>4</sup>. Por su parte, Héctor Villegas, manifiesta que la tasa “es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”. Aquile D. Giannini, da una

<sup>4</sup> César García Novoa, El concepto de tributo, Lima-Perú, Tax Editor S.A., 2009, p. 289

definición más amplia de tasa, al establecer que: “*es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado*”<sup>5</sup>, dentro de este mismo criterio, Giuliani Fonrouge contextualiza a la tasa del siguiente modo: “*es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado*”<sup>6</sup>; por su parte el doctor Héctor Belisario Villegas, a la definición de tasa, agrega que el hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía.

**5.2.7.1.-** Queda claro, entonces que las tasas son tributos, prestaciones que el Estado cobra unilateralmente sin necesidad del consentimiento o voluntad de los particulares, en ocasión del servicio público divisible, que debe funcionar y nacer para que se configure el hecho generador, funcionamiento efectivo del servicio, caso contrario no estaríamos hablando de tasa; de ahí que, las tasas además de darse por una prestación del servicio público se da por el uso de bienes públicos.

**5.2.8.-** En la especie, tanto la normativa constitucional, artículo 264.5, como legal, artículos 55, literal e), 57 literal c), 567 inciso segundo; y, 568 del COOTAD, establecen que los Gobiernos Municipales Descentralizados, tienen competencia fiscal para crear, modificar o suprimir vía ordenanzas tasas y contribuciones especiales de mejoras; también, establecer tasas de cualquier naturaleza por el uso u ocupación del espacio público, la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes siempre que se trate de materiales atribuidos a los mencionados GADs al amparo de la Norma Suprema y la Ley; de ahí que, las entidades estatales, en especial los

<sup>5</sup> Aquile Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p.50

<sup>6</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, p. 910

GADs, deben garantizar: i) El bienestar del principio de legalidad y reserva de ley; y, ii) Asegurar y proteger la efectividad de los derechos constitucionales reconocidos en el ordenamiento jurídico legal; en el caso *in examine*, luego de la revisión de la Ordenanza, se evidencia que la misma carece de los elementos esenciales o configurativos del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, etc., lo cual conlleva que este Tribunal, realice un análisis y así resolver sobre el alcance del artículo 566 del COOTAD.

**5.2.9.-** En este orden de ideas, queda claro, que el objeto y ámbito de aplicación de La Ordenanza no corresponde a ningún servicio prestado por el accionado; por cuanto, los artículos impugnados, 10 (permiso municipal de implantación), 12 (valoración), 13 (renovación del permiso) no tienen ningún vínculo a ningún instituto del Derecho Tributario, ya sea por el hecho generador, sujetos tributarios y relación jurídica (obligación tributaria) al amparo del artículo 4 del Código Tributario; entonces resulta que, las disposiciones de los artículos recurridos no trascienden al ámbito tributario, por cuanto, las mismas no se encuentran relacionadas a situaciones relativas al espectro radioeléctrico o con el uso del espacio aéreo vinculados con el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, al contrario su contenido está direccionado a: 1. Un permiso municipal de implantación, para lo cual debe anexar requisitos específicos, 2. El valor por el permiso de implantación es de 30 salarios básicos unificados del trabajador, cuya finalidad es el pago de gastos administrativos, técnicos y de inspección; y, 3. La renovación del permiso de implantación; contenido normativo, que evidentemente, se encasilla en el ámbito administrativo.

**5.2.10.-** Conforme lo solicitado por el accionante, en lo referente a la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tiene que ver la ejecución de dicha ordenanza, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ya se ha

pronunciado al manifestar que: “(...) los actos emitidos al amparo de la ordenanza controvertida tienen una esencia autónoma y por lo tanto deben ser impugnados en su debido momento, bajo las acciones establecidas en el ordenamiento jurídico, y de acuerdo a la naturaleza de ellas, al amparo de las acciones subjetivas allí recogidas, cuyo procedimiento de impugnación son distintos en esencia a la presente acción de impugnación (...)”<sup>7</sup>; en consecuencia, este Tribunal está impedido de conocer asuntos de carácter procedural o legal contrarios a la naturaleza de la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales, por lo tanto se rechaza la referida pretensión por impertinente de ser analizada en la presente causa.

## VI.- DECISIÓN

6.1. En mérito de lo expuesto, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en voto de mayoría: “**ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**”, resuelve.

## VII. SENTENCIA

7.1.- RECHAZAR, la acción de impugnación objetiva de anulación, con efectos generales, interpuesta por el ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, por los derechos que representaba en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL), en contra de: “*La ordenanza que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), en el gobierno municipal de San Miguel de los Bancos*”, dictada por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal

<sup>7</sup> Criterio recogido por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en las Sentencias No. 501-2015, 0073-2016, 0074-2016, 0299-2016, 318-2016.

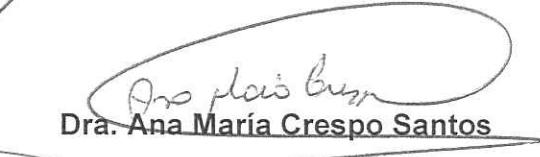
del cantón San Miguel de los Bancos, provincia de Pichincha, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 814 del lunes 22 de octubre de 2012.

7.2.- Actúe la abogada Alejandra Morales Navarrete, en calidad se Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal No. 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, emitida por el Consejo de la Judicatura.

7.3.- Comuníquese y publíquese en el Registro Oficial.

  
Dr. José Luis Terán Suárez  
JUEZA NACIONAL

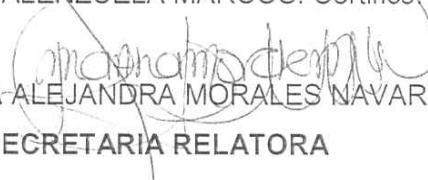
  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
JUEZA NACIONAL

  
Dra. Ana María Crespo Santos  
JUEZA NACIONAL

Certifico:

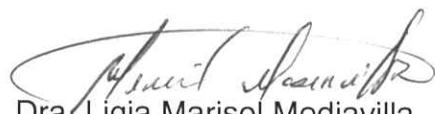
  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
Secretaria Relatora

En Quito, martes veinte de junio del dos mil diecisiete, a partir de las once horas y treinta y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETTEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL CONSEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE SAN MIGUEL DE LOS BANCOS, PROVINCIA DE PICHINCHA en la casilla No. 6041 y correo electrónico edcalahorranos@hotmail.com; sindicaturagadmsmb@hotmail.com del Dr./Ab. EDGAR MAURICIO CALAHORRANO SILVA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

CARMEN.DAVILA

**RAZÓN:** Siento como tal que las doce fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas, son iguales a los originales que constan dentro de la Acción Objetiva de Anulación No. 17751-02016-0303, seguido por LA ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL, en contra del GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN SAN MIGUEL DE LOS BANCOS – PROVINCIA DE PICHINCHA, al que me remitiré en caso de ser necesario; las mismas que las confiero certificadas, con autorización del doctor Darío Velástegui Enríquez, Presidente de esta Sala Especializada, (oficio No. 1750-2019-SCT-CNJ de fecha 11-XI-2019), con el objeto de remitir al Registro Oficial. Quito, 14 de noviembre del 2019. Certifico.-



Dra. Ligia Marisol Mediavilla

**SECRETARIA RELATORIA ENCARGADA**





Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR**

Quito:  
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto  
Telf.: 3941-800  
Exts.: 3131 - 3134

[www регистрацией.гоб.ек](http://www регистрацией.гоб.ек)

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

*"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"*

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.