



**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA** 

**RESOLUCIONES:** 

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

354-2018; 355-2018

## RESOLUCIÓN NO. 354+2018

Recurso No. 17510-2015-00318

# 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: VOTO DE MAYORÍA: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 14h50.-

#### ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Econ. Antonio Enrique Avilés Sanmartín, en calidad de Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia de mayoría dictada el 23 de junio de 2017, las 10h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00318, propuesto por el señor Jorge Antonio Astudillo Pesantes, en calidad de Gerente a nombre y en representación de BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE, de 28 de julio de 2015, emitida por la Directora Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en la que se resuelve declarar sin lugar el Reclamo Administrativo de Pago Indebido No. 288-2015, que ha presentado la referida compañía, tomando en consideración que la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, es la unidad competente a nivel aduanero para pronunciarse en ámbitos técnicos, como son la clasificación arancelaria y la valoración de las mercancías importadas, y siendo que esta no se ha pronunciado en relación a los productos importados, al no contar con toda la información técnica suficiente, según lo indicado en el memorándum No. SENAE-DNR-2015-0695-M de 22 de junio de 2015, suscrito por el Director Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera del SENAE, siendo relevante y vinculante su informe técnico, conforme lo dispuesto en la Resolución No. DGN-0282-2011 de 25 de mayo de 2011, suscrita por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

### 1. ANTECEDENTES

- 1.1 Mediante escrito de 3 de julio de 2017, el Econ. Antonio Avilés Sanmartín, en calidad de Director Distrital de Guayaquil 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 que en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: Falta de Aplicación del art. 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República del Ecuador; falta de aplicación del art. 273 del Código Tributario; falta de aplicación del art. 140 del COPCI; falta de aplicación de los arts. 110 y 79 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código de la Producción; falta de aplicación del primer y segundo incisos del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud; y, errónea interpretación de la Nota legal 1, literal a) del capítulo 30 de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado para la designación y codificación de mercancías. Sin embargo, el Dr. Juan G. 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, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de casación, únicamente por el cargo de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud.
- 1.2 En lo que se refiere al vicio denunciado, el recurrente sostiene que la Sala debió encargarse del control de legalidad sobre los actos administrativos, es

decir en verificar los elementos estructurales, aplicación correcta de los principios y normas de derecho, así como la motivación de los mismos, pero jamás ese control puede interferir con una facultad de la administración pública, tal como lo ha realizado la Sala con su fallo por demás inmotivado, al desconocer la competencia privativa de la administración aduanera de poder realizar la clasificación arancelaria correcta; que el desconocer la Sala una atribución exclusiva de la aduana de poder realizar la valoración de un producto, y de realizar la clasificación arancelaria idónea, es una apreciación subjetiva de la Sala que interfiere con el principio de separación de poderes; que nadie discute la competencia del Ministerio de Salud Pública para calificar un producto como medicamento; que el punto no está en su calificación sino en la naturaleza del producto en sí; que el medicamento más allá de contener una composición química, constituida por una sustancia o mezcla, peso, volumen y porcentajes, y que haya sido elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, que cumple los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", pero no necesariamente quiere decir que cumpla con lo estipulado en la parte final del primer inciso del artículo en análisis; que por aquello en su sentencia jamás la Sala explica si este componente sirve para el "diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales"; que el medicamento en discusión no cumple con dicha exigencia taxativa de la norma, que claramente expresa que estas sustancias (suplementos alimenticios) se usan para que "reemplacen regimenes alimenticios especiales", o como bien lo indica sirven para mejorar el desempeño físico y mental, controlar el estrés y brindar vitalidad y energía necesaria para realizar las actividades físicas e intelectuales; que en ninguna parte Pharmaton Vitality Cápsulas cumple con el segundo inciso del art. 259 de la Ley de Salud; que es tal la falta de aplicación del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, que la Sala desconoce los alcances y requisitos que establece el art. 259 citado, para los "medicamentos que tratan una enfermedad" de los "medicamentos" que reemplazan regímenes alimenticios especiales (suplementos alimenticios); que al realizar esta falta de aplicación de esta definición del art. 259, conlleva a que la Sala desconozca que la clasificación arancelaria es un acto de carácter taxativo y restringido de la administración aduanera; que la clasificación no puede estar sujeta a interpretaciones someras, cuando el acto de clasificación arancelaria es un acto que responde a normas técnicas aduaneras, por lo que se necesita el empleo de instrumentos legales "técnico-especiales" para su efectiva clasificación y determinación para los derechos Ad-Valorem o derechos en aduana; que lo que realiza la Sala en su fallo es aceptar un registro sanitario, y desconocer los informes de la administración aduanera, con lo cual dejaría a la aduana en una total indefensión.

- 1.2 Como se señaló *ut supra*, mediante auto del 4 de septiembre de 2017, las 13h50, el Dr. Juan G. 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 SENAE, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de *falta de aplicación* de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud; y, además concedió a quien posee legitimación pasiva para que lo conteste fundamentadamente en el término de cinco días, conforme lo establece el artículo 13 de la Ley de Casación.
- 1.3 Con fecha 11 de septiembre de 2017, la señora Isabelle Coudanne, a nombre y representación de BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., dentro de término, procede a dar contestación al recurso planteado de la siguiente manera: Falta de fundamentación de la causal invocada y

pretensión de revisión de prueba por parte de la autoridad demandada.-Que el recurso de casación deducido por el SENAE no fundamenta, ni explica, ni motiva las razones por las cuales considera que se ha dejado de aplicar la normativa aludida; que es clara la intención de la autoridad aduanera de que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia efectúe una nueva revisión de la prueba actuada, cuestión que es conocida por la Sala respecto a que la casación no es una nueva revisión de la prueba, de tal forma que si la parte demandada omitió la presentación de pruebas suficientes y necesarias dentro del proceso, no puede pretender subsanar dicho error a través de la interposición del recurso extraordinario de casación; que de la revisión de la escasa fundamentación del recurso de casación el Tribunal ad quem podrá verificar que los argumentos básicos se constriñen a observar las pruebas aportadas y su valoración, situación que debe ser denegada por la Sala por devenir en impertinente; que el recurso de casación presentado se constituye en simples enunciados, sin sustentación idónea y suficiente sobre la falta de aplicación de la normativa señalada, lo cual no puede ser subsanado por la Corte Nacional de Justicia, por cuanto la ley es clara sobre los requisitos de procedencia, así lo ha reiterado la jurisprudencia en innumerables ocasiones; que no basta con señalar o aludir de manera superficial a las normas supuestamente omitidas, sino que es su deber determinar cómo, en qué forma y en qué contexto estas normas han afectado al fallo objeto del proceso. Calidad de medicamento del producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" otorgada por la autoridad de salud y aplicación del principio de coordinación constitucionalmente consagrado.- Que las definiciones dadas por la ley son de obligatoria aplicación conforme con el numeral segundo del artículo 18 del Código Civil, que establece las reglas de interpretación de las leyes, razón por la cual la definición de "medicamento" determinada por la Ley Orgánica de la Salud es la

única aplicable para el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" para todos los fines legales, como efecto y de manera motivada lo realizó la Sala Única del Tribunal Distrital Contencioso Tributario No. 1 dentro de la sentencia expedida el 23 de junio del 2017; que BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., posee el registro sanitario como "MEDICAMENTO" del producto: "Pharmaton Vitality Cápsulas", conferido por el Ministerio de Salud a través del Instituto Nacional del Higiene y Medicina Tropical "Leopoldo Izquieta Pérez", actual, Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria; que la clasificación otorgada por la Autoridad de Salud ha sido efectuada en base a varios estudios cuali-cuantitativos, científicos y farmacológicos conforme lo determina la normativa correspondiente y que dentro de la clasificación la compañía actora no posee interferencia o incidencia alguna; que el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" es medicamento porque así se lo ha determinado e inscrito en el Ministerio de Salud Pública, debido a que sus características se subsumen en la definición dada por el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud; que en el período de prueba respectivo, BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., presentó todos los justificativos correspondientes para que su producto sea considerado como "medicamento", desvirtuando por completo la alegación de la aduana respecto a que no se debía considerar como medicamento, ratificándose dicha calidad de medicamento al haberse efectuado un análisis químico al producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" por medio de un perito independiente designado para realizar dicho análisis y cuyo informe formó parte de la pruebas legalmente actuadas y sobre las que no existió oposición de la autoridad demandada, que determinó que los porcentajes USRDA se encuentran sobre el nivel pre determinado, considerado calificarlos como "medicamentos", hecho que ratificó la calidad de médicamente dada por el órgano competente de la administración pública, a través de los informes emitidos por la Agencia Nacional de Regulación, Control

y Vigilancia Sanitaria, ARCSA; que el Director Distrital de Guayaguil del Servicio Nacional del Aduana del Ecuador, al realizar una interpretación tergiversada pretende establecer que los porcentajes de los componentes que forman el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" son superiores y por ello no debe ser considerado medicamento, cuestión que se encuentra lejos de la realidad procesal y química, puesto que si los porcentajes son menores deberá considerarse al producto como un "alimento" caso que no correspondió al producto analizado, por lo que nuevamente su intención es lograr una discusión sobre la prueba y valoración de prueba; que el control al cual está sometido el medicamento tiene incluso un trasfondo económico que es no encarecer su valor, al amparo de lo dispuesto en el artículo 363 de la Carta Magna; que la definición legal otorgada a "medicamento" se encuentra en concordancia con el cumplimiento de la garantía que otorga el Estado a la población de acceder a medicamentos de calidad "priorizando los intereses de la salud pública sobre los económicos y comerciales" (art. 154 de la Ley Orgánica de Salud); que la connotación legal que lleva la definición dada por ley a un medicamento y su consecuente clasificación, implica que estos productos deben contar con dos requisitos básicos: la obtención del registro sanitario y, en cuanto a control, estén sujetos a la revisión, fijación y control de sus precios; que los Jueces del Tribunal reconocen las atribuciones y facultades de la aduana, pero también determinan que el Ministerio de Salud es el máximo organismo rector de la aplicación, control y vigencia en materia de Salud y como tal han actuado conforme al artículo 137 de la Ley Orgánica de la Salud; que el problema jurídico suscitado se debió al cambio de partida arancelaria, mediante el acto de aforo por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través del cual modifica la partida arancelaria correspondiente a "medicamento", esto es la No. 3004.50.10.00 por la partida arancelaria No. 2106.90.72.00 "Que contengan exclusivamente mezclas o extractos de plantas, semillas o frutos.

con vitaminas\ minerales u otras sustancias", obligando a la compañía actora a cancelar el 20% Ad-Valorem y 45 % de salvaguardia, no obstante conserva la tarifa 0% de IVA que es la aplicable justamente a los "medicamentos", criterio que saca a relucir la contradicción en la que se encuentra inmersa la autoridad aduanera; que si una institución de un país ha determinado que los productos presentados para su respectivo análisis son un "MEDICAMENTO" y cuando los productos son importados por la compañía, otra institución del mismo país, lo cataloga como un "SUPLEMENTO ALIMENTICIO", resulta que colocan al operador de comercio exterior en medio de una discusión de dos instituciones que parece que no posee fin y en donde la única perjudicada de estos criterios disimiles es la compañía actora, toda vez que debe asumir ese 65% de costos adicionales que no puede trasladar al consumidor final, entonces ¿cómo se garantiza el derecho a la seguridad jurídica?, ¿Es lógico y coherente que en un mismo país los productos sean medicamentos para ciertos efectos y suplementos alimenticios para otros?: que al respecto la Constitución de la República, en su artículo 226 determina "...Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución", en concordancia con el artículo 74 del Código Orgánico de la Producción; que la organización administrativa conlleva la integración de las funciones y competencias de los entes públicos a través de la coordinación de las acciones encomendadas, obteniendo como resultado una gestión administrativa eficiente y ordenada; que este deber, de singular importancia para el desarrollo del Estado, conlleva por parte de las instituciones: Servicio Nacional de Aduana y Ministerio de Salud Pública la adopción e implementación de medidas y políticas adecuadas para armonizar sus competencias, de tal forma que se garantice el fin mismo para el cual fueron creadas, eliminando contradicciones y vacíos que pudiesen afectar a los administrados; que lo único que la compañía actora exigió, y fue

concedido en la sentencia objeto de casación, fue que se garantice su derecho a la seguridad jurídica, y que este tipo de actos ilegales y arbitrarios que han repercutido en la salida del mercado de determinados productos que atraviesan similar situación no se repitan, puesto que el sometimiento a una situación tan gravosa impide la comercialización de los productos, por lo cual es necesario una solución integral al problema planteado, una solución que coordine los criterios de las dos instituciones, que integre el ordenamiento jurídico tributario y de salud, y que impida la salida del mercado los productos; que la sentencia emitida respeta el régimen jurídico al que se encuentra sometido el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" como "MEDICAMENTO"; de igual manera, si el Ministerio de Salud Pública a través de la autoridad competente concediera un registro sanitario con otra categoría, jamás se opondría a pagar lo legalmente previsto; que el problema surge entonces cuando los productos de BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., son y no son medicamentos para el Ministerio de Salud y Aduana del Ecuador respectivamente. Supremacía constitucional.- Que los argumentos del acto administrativo, fueron desvirtuados por la compañía actora a través de las pruebas aportadas, pues se verificó fehacientemente que la composición química del producto supera los límites establecidos para ser considerado como medicamento; que "PHARMATON VITALITY CAPSULAS" poseen vitaminas y minerales, pero estos superan los límites diarios y ello le lleva a la autoridad de salud a clasificarlo como medicamento y no como suplemento alimenticio; que la prueba de la aduana ha sido deficiente a través de la presentación de oficios internos, que transcriben las normas del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, sin que se explique de materia motiva la razón del cambio de clasificación arancelaria, en tanto Boehringer ha presentado todas las pruebas que corrobora exactamente lo contrario al acto administrativo respectivo; que los distintos órganos de la

administración (que es una sola) deben atender sus obligaciones constitucionales y legales actuando en el margen de sus competencias y tales actuaciones deben dirigirse, entre otros, por los principios de eficiencia, cooperación y coordinación; que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador debe observar los principios de jerarquía constitucional y aplicación directa de la Constitución, según el primero, consagrado en el art. 424 de la Constitución de la República, complementado con el tercer inciso del art. 425; que la Sala, tiene la obligación constitucional de aplicar de forma directa la Norma Suprema y el principio de coordinación para resolver la integridad del problema planteado y solventar el vacío jurídico, así lo ha manifestado la Corte Constitucional en casos anteriores en donde se discuten los mismos hechos y derechos; que la Constitución se encuentra sobre cualquier acto normativo o norma de inferior categoría; que exige la garantía de los derechos constitucionales con independencia de su materia o especialidad; que no se puede alegar que en los tribunales y Sala de lo Contencioso Tributario sólo se aplicará legislación tributaria, ello sin duda transgrede los principios generales del derecho e impide el efectivo ejercicio de los mismos; que la interpretación realizada por la Sala de instancia a favor de la seguridad jurídica y de la unidad del ordenamiento jurídico es acertada y no incumple la aplicación de norma o fallo alguno. Interpretación vinculante emitida por la Corte Constitucional.-Que a través de la sentencia 035-14-SEP-CC, se ratifica el deber primordial de los jueces y autoridades, de motivar de manera adecuada las sentencias y actos de tal forma que no sólo se restringa a la enunciación de las normas aplicables a las materias de los jueces que las resuelven; sino que conlleve un criterio uniforme a los valores y principios constitucionales; que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia social, que consagra como uno de sus principios rectores a la supremacía de la Constitución, el cual, entendido desde un punto de vista meramente pragmático, supone el deber esencial de

los poderes del Estado, así como de los particulares de someter su actuación a los principios instituidos en la Constitución; que al momento en que los servidores aduaneros y operadores de justicia se alejan de los criterios de interpretación emitidos por esta Corte, en el caso análogo de WYETH CONSUMER HEALTHCARE LTD., están generando desigualdad e inseguridad jurídica, siendo que a iguales situaciones jurídicas debe darse igual resolución; que este criterio ha sido ratificado en las sentencias: 229-16-SEP-CC, 296-16-SEP-CC y 358-16-SEP-CC, mediante las cuales se obliga a los operadores de justicia a ajustar su actuación y resoluciones a la coherencia y unidad en la interpretación del ordenamiento jurídico, que impida la vulneración de la seguridad jurídica de las personas que efectúan actividades económicas relacionadas con el sector de la salud; que del claro quebrantamiento del derecho a la igualdad de soluciones a situaciones fácticas idénticas.

1.4 El Tribunal de instancia en la sentencia de mayoría resuelve: "...aceptamos la demanda propuesta por el señor Jorge Antonio Astudillo Pesantez, en calidad de gerente general y, como tal, representante legal de Boehringer Ingelheim del Ecuador Cía. Ltda., y, en consecuencia, se deja sin efecto la resolución No. SENAE DDG-2015-0674-RE de 28 de julio de 2015 y sus antecedentes, por lo que, al amparo de lo expuesto en el considerando quinto de este fallo, debe clasificarse a los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", importados mediante DAU No. 028-2015-10-00284953, en la subpartida arancelaria 3004501000, correspondiente a medicamentos, y aplicar los tributos que se generan en consecuencia...".

# 2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018 del 23 enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, 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

**4.1** El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, según auto de admisibilidad y al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, formula el siguiente cargo en contra de la sentencia de mayoría dictada el 23 de junio de 2017, las 10h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha:

Cargo único: "Falta de aplicación" de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud.

# 5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

- 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 El recurrente alega en su recurso la causal primera que trata de la 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, ésta "...se trata de la llamada transgresión directa de la norma legal en la sentencia, y en ella no cabe consideración respecto de los hechos, pues se parte de la base que es correcta la apreciación del Tribunal ad-guem sobre el valor de los medios de prueba incorporados al proceso, por lo que corresponde al tribunal de casación examinar, a base de los hechos considerados como ciertos en la sentencia, sobre la falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de los artículos citados por el recurrente". (Andrade Ubidia, Santiago, 2005, LA CASACIÓN CIVIL EN EL ECUADOR, Quito-Ecuador, Andrade & Asociados Fondo Editorial, pág. 181). Por lo que esta causal, tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia; dicha causal tiene relación con lo que se denomina vicios in iudicando ya sea por aplicación indebida, falta de aplicación

- o errónea interpretación de las normas de derecho o precedentes jurisprudenciales.
- **5.3** El casacionista fundamenta su recurso en la *falta de aplicación* de la norma de derecho señalada en el numeral 4.1, cargo único, cuyo texto es el siguiente:

## LEY ORGÁNICA DE SALUD

"Art. 259.- Para efectos de esta Ley, se entiende por: ... Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales.

Por extensión esta definición se aplica a la asociación de sustancias de valor dietético, con indicaciones terapéuticas o alimentos especialmente preparados, que reemplacen regímenes alimenticios especiales".

5.4 Sobre el vicio de falta de aplicación, alegado por la 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 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 el recurrente es que no se discute sobre la competencia del Ministerio de Salud Pública para calificar un producto como medicamento, sino la naturaleza del producto en sí, ya que el medicamento más allá de contener una composición química, constituida por una sustancia o mezcla, peso, volumen y porcentajes ("PHARMATON VITALITY CÁPSULAS"), no necesariamente quiere decir que cumple con lo estipulado en el primer inciso del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud, que por ello en la sentencia la Sala de instancia no explica si este componente sirve para el "diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales"; que el medicamento en discusión no cumple con dicha exigencia taxativa de la norma, que claramente expresa que estas sustancias (suplementos alimenticios) se usan para que "reemplacen regimenes alimenticios especiales", o como bien lo indica sirven para mejorar el desempeño físico y mental, controlar el estrés y brindar vitalidad y energía necesaria para realizar las actividades física e intelectual.

5.6 De la revisión del texto de la sentencia recurrida, este Tribunal de Casación observa lo siguiente: En el considerando TERCERO, numeral 3.2 (fs. 292) el Tribunal de instancia manifiesta que: "3.2.- Así pues, siendo que se realizó el aforo físico de las mercancías, y sin cuestionamiento alguno respecto del cumplimiento de las formalidades jurídicas, tenemos que la accionante conoce y admite la existencia de dicho acto administrativo; que, de conformidad con las normas transcritas, presenció su formación, siendo notificado con el mismo en el momento de su realización, incluso habiendo ejercido su derecho a la defensa a través del reclamo, por los efectos producidos por éste; y, que se encuentra conforme con su procedimiento en cuanto a la forma. Por tanto, este Tribunal no cuestionará su existencia o procedencia, sino que se pronunciará respecto del cambio de partida arancelaria al que se han sometido las mercancías, lo cual incluso consta expresamente en el acto impugnado, ni se pronuncia sobre el pago indebido que la autoridad demandada equívocamente ha señalado en la resolución impugnada"; lo que se ratifica en el considerando CUARTO, cuando expone: "... El artículo 1 de la Resolución No. 05-2013 de 10 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, la cual, a las luces de los artículos 185 de la Constitución de la República del Ecuador y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, constituye jurisprudencia obligatoria, dice: "El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades." En tal virtud, habiendo sido reconocida por dicha autoridad la competencia de la administración aduanera para otorgar a la mercancía importada su debida clasificación arancelaria, el Tribunal considera que la controversia sometida a su consideración radica exclusivamente en establecer el legítimo ejercicio de esta facultad por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al considerar que la partida arancelaria que corresponde a los

productos "Pharmaton Vitality Cápsulas" no es la correspondiente a medicamentos, sino a suplementos alimenticios, es decir, este Tribunal considera que en el asunto sometido a su conocimiento, no se discute competencia del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para clasificar mercancías" (El subrayado fuera de texto). En el fallo recurrido, a partir del considerando QUINTO, se establece: "5.1.- Acerca del certificado de registro sanitario: La actual Ley Orgánica de Salud, al tratar de la autoridad sanitaria nacional, sus competencias y responsabilidades, establece: "Art. 4.- La autoridad sanitaria nacional es el Ministerio de Salud Pública, entidad a la que corresponde el ejercicio de las funciones de rectoría en salud; así como la responsabilidad de la aplicación, control y vigilancia del cumplimiento de esta Ley; y, las normas que dicte para su plena vigencia serán obligatorias". Por su parte, el artículo 129 ibídem menciona: "El cumplimiento de las normas de vigilancia y control sanitario es obligatorio para todas las instituciones, organismos y establecimientos públicos y privados que realicen actividades de producción, importación, exportación, almacenamiento, transporte, distribución, comercialización y expendio de productos de uso y consumo humano". El artículo 137 indica: "Art. 137.- Están sujetos a registro sanitario los alimentos procesados, aditivos alimentarios, medicamentos en general, productos nutracéuticos, productos biológicos, naturales procesados de uso medicinal, medicamentos homeopáticos y productos dentales; dispositivos médicos, reactivos bioquímicos y de diagnóstico, productos higiénicos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, fabricados en el territorio nacional o en el exterior. para su importación, exportación, comercialización, dispensación y expendio, incluidos los que se reciban en donación."; así mismo el artículo 138 considera: "La autoridad sanitaria nacional a través de su organismo competente, Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Dr. Leopoldo Izquieta Pérez, quien ejercerá sus funciones en forma desconcentrada, otorgará, suspenderá,

cancelará o reinscribirá el certificado de registro sanitario, previo el cumplimiento de los trámites, requisitos y plazos señalados en esta Ley y sus reglamentos, de acuerdo a las directrices y normas emitidas por la autoridad sanitaria nacional, la misma que fijará el pago de un importe para la inscripción y reinscripción de dicho certificado de registro sanitario, cuyos valores estarán destinados al desarrollo institucional, que incluirá de manera prioritaria un programa nacional de control de calidad e inocuidad posregistro. (...)" y, los artículos 135 y 140, establecen: "Art. 135.- Compete a la autoridad sanitaria nacional autorizar la importación de todo producto inscrito en el registro sanitario, incluyendo muestras médicas y aquellos destinados a consumo interno procedentes de zonas francas. No se autorizará la importación de productos, ni aún con fines promocionales, si previamente no tienen el registro sanitario nacional, salvo las excepciones determinadas en esta Ley". "Art. 140.-Queda prohibida la importación, exportación, comercialización y expendio de productos procesados para el uso y consumo humano que no cumplan con la obtención previa del registro sanitario, salvo las excepciones previstas en esta Ley". Tenemos entonces que este certificado, que en el caso que nos compete ha sido reproducido a fojas 98 en el proceso, y que en su momento fue presentado por el agente de aduanas ante el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para efectos de su desaduanización, el mismo que estaba vigente al momento del ingreso de la mercancía, es el que se determina la composición química y fórmula farmacéutica de un producto calificado como medicamento, y constituye un habilitante para su comercialización, importación, producción, transporte y almacenamiento, por lo que en el escenario jurídico-procesal, al constituirse en instrumentos públicos, a la luz del artículo 164 del Código de Procedimiento Civil, por haber sido otorgados por autoridad competente, cuya legitimidad no se discute, hace fe en juicio.- 5.2. Acerca de los decretos ejecutivos No. 1151 y No. 1219: El numeral 6 del artículo 55 de la Ley de

Régimen Tributario Interno dispone: "Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, regirán las listas anteriores; Los envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario." Bajo tal premisa, el Decreto Ejecutivo No. 1151, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 404 de 15 de agosto de 2008, que, en consecuencia del citado artículo grava con tarifa 0 % del impuesto al valor agregado la importación de los medicamentos enlistados en el mismo, decreto que luego fue reformado por el decreto No. 1219, publicado en el Registro Oficial de 20 de agosto de 2008, señala que los productos enlistados en él entre los que constan los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", tendrán tarifa cero siempre que se entregue a la autoridad aduanera copia certificada del Registro Sanitario vigente, certificado que como se ha dicho, consta del proceso que fueron presentado y se encontraban vigentes a la fecha de su importación, a fojas 98 para el producto Pharmathon (sic) Vitality Cápsulas", con número 28507-06-08, por lo que, a efectos del impuesto al valor agregado, es un medicamento y como tales, su importación tienen tarifa cero.- 5.3. Define el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador: "El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes." Esta garantía implica que el Derecho debe proporcionar a las personas, tal seguridad que les permita saber, en todo momento y con entera claridad y certeza, hasta donde llega su esfera de actuación jurídica y donde empieza la de los demás, conociendo las

consecuencias, tanto de sus actos como de los ajenos y los resultados de la aplicación de una norma: "en fin, que en todo instante pueda contemplar deslindados con perfecta nitidez, los derechos propios y los ajenos." (Fernández Galiano, A., Introducción a la Filosofía del Derecho, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1963); disposición constitucional que, a su vez, obliga a la autoridad competente a aplicar las normas jurídicas y, con mayor razón, en aquellos casos sujetos a su discrecionalidad, sin que pueda dejar de observarlas bajo circunstancia o consideración alguna. Esta seguridad jurídica lleva implícito el respeto a las normas expresas del debido proceso, donde el literal I) del numeral 7) del artículo 76 de la Constitución de la República garantiza: "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." En este sentido, el artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, como norma general, ordena: "Todos los actos emanados de los órganos del Estado, deberán ser motivados. La motivación debe indicar los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado la decisión del órgano, en relación con los resultados del procedimiento previo. (...)". Pero, en cuanto a definición de la motivación del acto administrativo, el artículo 4 del Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública, publicado en el Registro Oficial No. 686 de 18 de octubre de 2002, de manera muy precisa dice: "Siempre que la administración dicte actos administrativos es requisito indispensable que motive su decisión, en los términos de la Constitución y este reglamento. La motivación no es un

requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución. La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales entrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo". Así pues, la falta de motivación del acto administrativo, al no dotarlo de elementos fácticos y jurídicos adecuados. coherentes y relacionados, deja en la indefensión al administrado, en tanto este carece de la información necesaria -la cual justifica el acto- para desvirtuarlo y aportar las pruebas debidas. En el caso que nos ocupa, es de reconocer que la Resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE de 28 de julio de 2015, si bien contiene un amplio análisis técnico respecto a las razones por la cuales ha llegado a concluir que los productos en mención no pueden ser clasificados en la subpartida 3004501000, correspondiente a medicamentos, así como una motivación jurídica amplia para sustentar la competencia del Servicio Nacional de Aduana para realizar el acto de control posterior y la clasificación arancelaria de los productos que se someten a su vigilancia, tema que como se ha dicho no es controvertidos y así lo reconoce este tribunal. Sin embargo, ni en la resolución materia de la impugnación, ni en esta instancia contencioso tributaria, la autoridad aduanera ha podido evidenciar los sustentos jurídicos

(no técnicos) que permiten desmerecer, de esa manera, la calificación otorgada (a los productos cuya clasificación se discute), tanto por la autoridad sanitaria nacional, a través de los registros sanitarios, vigentes a la fecha del ingreso de la mercancía, en cuanto le otorga la calidad de medicamentos para efectos incluso de control de precios, como por el Presidente de la República en su Decreto Ejecutivo No. 1151 y 1219; motivos que, por las relevancia jurídica de estos documentos, ha debido ser materia de análisis y justificación pormenorizada, pues el primero constituye un instrumento público, debidamente otorgado y, el segundo, una norma de la República, por lo que su inobservancia indiscutiblemente genera inseguridad. Al analizar un caso similar al que estamos analizando, la Corte Constitucional, en sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, ha señalado: "Así mismo, debe interpretarse al derecho a la seguridad jurídica, consagrado en el artículo 82 de la Constitución, como un pilar fundamental sobre el cual reposa en primer orden, la confianza ciudadana en cuento (sic) a las actuaciones de los distintos poderes públicos y, en segundo lugar, la certeza de que la normativa existente en la legislación será aplicada, cumpliendo ciertos lineamientos que generen la confianza acera (sic) del respeto de los derechos consagrados en el testo constitucional. La Corte Constitucional, para el período de transición, en un criterio integrador de las normas que reconocen el debido proceso y la seguridad jurídica señaló lo siguiente: "Los artículos citados (76.1 y 82 de la Constitución de la República) emplazan como condición necesaria para la satisfacción del principio de seguridad jurídica y el debido proceso, la preexistencia y estabilidad de las prescripciones normativas que componen el ordenamiento jurídico; tanto desde la perspectiva de su vigencia, como de su aplicación a casos concretos. También, los principios involucrados remiten a la coherencia interna de las normas jurídicas; si bien no completamente posible desde una visión estática del ordenamiento jurídico, sí alcanzable por medio de

mecanismos propios que propia Norma Fundamental prevé para la solución de antinomias o integración de lagunas jurídicas.". Es así que la seguridad jurídica no solo implica el que se apliquen las soluciones que las normas prevén en determinados casos, sino además, en los casos en que dichas soluciones no están expresamente establecidas o generan una contraposición en abstracto o en concreto, existan mecanismos aplicados por la autoridad competente para lograr una solución que resulte uniforme y acorde a los valores y principios constitucionales, a las reglas de la lógica y las del razonamiento práctico en general".- SEXTO: Citaremos al maestro Davis Echandía cuando refiere en su obra Teoría Judicial de la Prueba Judicial, Víctor P. de Zavalía, Editor, Buenos Aires, Tomo I, pp. 12 y 13, los deberes del juez: "No hace falta mayor imaginación para comprender la enorme importancia que la prueba tiene en la vida jurídica; sin ella lo derechos subjetivos de una persona serían, frente a las demás personas o al Estado y entidades públicas emanadas de éste, simples apariencias, sin solidez y sin eficacia alguna diferente de la que pudiera obtenerse por propia mano (sistema primitivo de justicia privada) o por espontánea condescendencia de los demás (...) Recuérdese que toda norma jurídica es, por esencia, violable, ya que regula conductas humanas y parte de la base de que éstas pueden tener otra manifestación, por lo cual se hace indispensable exigir la contemplada en ella. Por tanto, sin la prueba del derecho estaríamos expuestos a su irreparable violación por lo demás, y el Estado no podría ejercer su función jurisdiccional para amparar la armonía social y secundariamente restablecer el derecho conculcado. Gráficamente expresa ese concepto el viejo adagio: tanto vale no tener un derecho como no poder probarlo. La administración de justicia sería imposible sin la prueba, lo mismo que la prevención de los litigios y la seguridad en los propios derechos y en el comercio jurídico en general. No existiría orden jurídico alguno." Así pues, es deber del Juez lograr certeza respecto a su justa decisión, atendiendo a los

hechos afirmados y a los elementos aportados por las partes en sus respectivas actuaciones, extrayendo para el efecto toda la realidad nacida del proceso, conforme es la esencia del principio de verdad procesal contenido en el artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, debiendo utilizar todos los medios que el proceso judicial nos brinda, recalcando que la prueba no puede limitarse a acreditar la existencia de un hecho o derecho, sino que debe darle vida a la historia y, por tanto, a la causa, para proporcionar tal seguridad que nos permita administrar justicia. En palabras del maestro Carnelutti: "El juez está en medio de un minúsculo círculo de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado, y delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba." (Carnelutti: La Prueba Civil, Buenos Aires, Edic. Arayú, 1955, pág. 18.) Si bien es cierto que, en atención al artículo 258 del Código Tributario, la carga de la prueba recae sobre el actor, esto no libera de la demostración, por parte de la autoridad demandada, de los hechos y actos de los cuales concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, conforme lo ordena el artículo 259 ibídem, mucho más al defender un acto con el cual se desconoció una actuación efectuada por el contribuyente en consecuencia de una norma vigente, como son los Decreto Ejecutivo No. 1151 y 1219, y de un instrumento público otorgado por autoridad competente. Así, el artículo 270 del mismo cuerpo legal manda: "A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.(...)" Bajo este escenario y, con una apreciación integral de la prueba actuada en el presente proceso, el Tribunal considera que existe la siguiente prueba fehaciente, concretada al asunto que

se litiga y a los hechos sometidos al juicio: 1. Decretos Ejecutivos No. 1151 y 1219, que cataloga a "Pharmaton Vitality Cápsulas", como medicamento sujetos a tarifa cero de IVA; 2) El certificado de Registro Sanitario No. 28507-06-08, emitido por el Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical " Leopoldo Izquieta Pérez", hoy Agencia Nacional de Regulación Control y Vigilancia Sanitaria ARCSA, vigentes hasta el 19 de febrero de 2018- fs. 76 vuelta, con los que la Secretaría Técnica del Consejo Nacional de Fijación y Revisión de Precios de Medicamentos de Uso Humano certifica que los productos en mención se encuentran sujetos a régimen regulado de fijación de precios, lo cual es exigido sólo para medicamentos de uso y consumo humano, conforme al artículo 159 de la Ley Orgánica de Salud; 3) Informe de Aforo electrónico fs. 66; 4. Informe pericial realizado por la doctora Liliana Naranjo Balseca, profesional especialista en la materia (fs. 261 a 270) del que se desprende que: " De acuerdo al análisis realizado el producto Pharmaton Vitality Cápsulas deben ser considerados ESPECIALIDAD FARMACEUTICA que equivale a MEDICAMENTO que tienen actividad terapéutica que se define como la encargada de la prevención, el diagnóstico y el tratamiento satisfactorio de enfermedades físicas y mentales, el alivio de los síntomas de las enfermedades y la modificación o regulación beneficiosa del estado físico y mental del organismo...". Cabe puntualizar que la prueba aportada por las autoridades demandadas es limitada, teniendo en cuenta que la composición química del producto, se encuentra contenida en el instrumento público denominado registro sanitario, el cual presta mérito legal como prueba, más allá del contenido del etiquetado de los mismo (sic). En consecuencia la resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE de 28 de julio de 2015, con la cual el director distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, declaró sin lugar el reclamo administrativo de impugnación de aforo ( mal calificado por la autoridad demandada como de pago indebido No. 288-2015.)

pues en el proceso ha quedado demostrado que los productos importados cuya clasificación arancelaria se discute, son medicamentos, sin que la autoridad aduanera haya probado de forma alguna, que se trata de alimentos. SÉPTIMO: En la sentencia No. 035-14-SEP-CC, antes referida, la Corte Constitucional ha puesto de relevancia el conflicto que se genera por la descoordinación existente entre el Ministerio de Salud Pública y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, evidenciada al otorgar, cada una de estas entidades, a un mismo producto distinta calidad, tal como acoge este Tribunal de las consideraciones y fundamentos de dicho fallo que, al analizar la vulneración de los derechos al debido proceso, seguridad jurídica, y tutela judicial efectiva, dice: "Si bien es cierto, como lo señala la Sala, no existe una regla legislativa que expresamente haya obligado a la Corporación Aduanera Ecuatoriana acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, ni viceversa, sí existe, como se mostrará, un principio constitucional que permite la aplicación de una solución razonable al conflicto planteado. Bajo estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su deber de administrar justicia con sujeción a lo previsto en la Constitución, según lo señala el artículo 172 de la Carta Suprema, debió considerar dentro de su fallo el principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública, el cual debe interpretarse, según lo señala el artículo 226 de la Constitución, como el "deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución" y de esta manera, dar una solución real y efectiva al vacío jurídico en el que se encuentra la empresa por una evidente y reprochable contradicción de criterios entre dos instituciones públicas como es el caso de la Corporación Aduanera Ecuatoriana y el Ministerio de Salud Pública, lo cual desemboca en un resultado contrario a la corrección del razonamiento práctico, pues a la vez se afirma que el producto "es" y "no es"

medicamento. En definitiva los señores jueces, al efectuar una aplicación sistemática de las normas infraconstitucionales, terminan por omitir su obligación de realizar un análisis objetivo, coherente y completo sobre el real conflicto suscitado dentro del proceso tributario. Dicho conflicto debió ser claramente identificable y abordado dentro de su fallo de casación, debiendo justificar si sus actuaciones obedecen a una correcta aplicación de los derechos consagrados en la Constitución, de tal manera que las partes procesales no caigan en estado de indefensión frente a la decisión que adopte el juez, pues si bien es cierto, la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conoce y se pronuncia sobre los argumentos legales vertidos por la autoridad aduanera y sobre los que se presentó el recurso de casación, dentro de la misma, no se hace mención, o peor aún, se da solución al conflicto generado por la descoordinación entre la institución recurrente y el Ministerio de Salud Pública. habiendo sido utilizado dicho argumento en la sentencia de primera instancia que habiéndose constituido parte trascendental del sustento del accionante al momento de oponerse al recurso de casación, considerando que de acuerdo con el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la facultad para determinar la calidad de un producto como "medicamento o droga de uso humano" corresponde al presidente de la República, quien por medio del Decreto Ejecutivo No. 1151, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 404 de 15 de agosto de 2008, resolvió establecer la lista de productos que ostenta tal calidad; y de acuerdo con el Decreto Ejecutivo No. 1046, publicado en el registro oficial No. 648 de 27 de febrero de 2012, delegó al Ministerio de Salud Pública determinar qué productos ha perdido la calidad señalada(...)" (Sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014). Así pues, con estas consideraciones, la Corte Constitucional, al haberse producido este tipo de cambios, estima vulnerado el derecho al debido proceso en las garantías del

cumplimiento de las normas y los derechos de la parte y a la motivación, así como a los derechos de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica; lo cual es importante tener en consideración por la disposición contenida en el mismo, respecto a la observancia del principio de coordinación que debe existir en las instituciones que conforman la administración pública..."

5.7 Al respecto, hay que mencionar en primer lugar que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), es la autoridad tributaria aduanera y dentro de sus facultades consta la determinación, resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, en tal virtud el SENAE está investido de la potestad de determinar la clasificación arancelaria o modificar la partida arancelaria de ser el caso, en las importaciones realizadas por los contribuyentes; de aquí que, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades (Corte Nacional de Justicia Resolución No. 05-2013), y así lo reconoce el Tribunal a quo, pues al establecer el objeto de la controversia expone (fs. 292 y vta.) que: "...El artículo 1 de la Resolución No. 05-2013 de 10 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, la cual, a las luces de los artículos 185 de la Constitución de la República del Ecuador y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, constituye jurisprudencia obligatoria, dice: "El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades." En tal virtud, habiendo sido reconocida por dicha autoridad la competencia de la administración aduanera para otorgar a la mercancía importada su debida clasificación arancelaria,...", es decir, prima facie el Tribunal de instancia tiene plena conciencia de que el SENAE, es el organismo encargado de realizar el cambio, de ser necesario y con su respectivo sustento, de las partidas

arancelarías utilizadas en las importaciones que realicen los contribuyentes; a pesar de esto, se ha de observar que la Sala juzgadora en detrimento de las facultades otorgadas normativamente a la aduana, a pesar de haberlas reconocido, establece en el considerando CUARTO, como el objeto de la controversia (fs. 292 y vta.) que: "...el Tribunal considera que la controversia sometida a su consideración radica exclusivamente en establecer el legítimo ejercicio de esta facultad por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al considerar que la partida arancelaria que corresponde a los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas" no es la correspondiente a medicamentos, sino a suplementos alimenticios, es decir, este Tribunal considera que en el asunto sometido a su conocimiento, no se discute competencia del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para clasificar mercancías..."; en el considerando QUINTO, la Sala a quo, luego de referirse a la Ley Orgánica de Salud, artículos 4 (competencia del Ministerio de Salud);129 (vigilancia y control sanitario); 137 (productos sujetos a registro sanitario); 138 (ente competente para otorgar, suspender, cancelar o reinscribir el certificado de registro sanitario); 135 (autorización de importación de productos con registro sanitario); y. 140 (prohibida importación de productos sin registro sanitario), sostiene (fs. 293) que en relación al certificado sanitario del producto "Pharmaton Vitality Cápsulas", que: "...estaba vigente al momento del ingreso de la mercancía, es el que se determina la composición química y fórmula farmacéutica de un producto calificado como medicamento, y constituye un habilitante para su comercialización, importación, producción, transporte y almacenamiento, por lo que en el escenario jurídico-procesal, al constituirse en instrumentos públicos, a la luz del artículo 164 del Código de Procedimiento Civil, por haber sido otorgados por autoridad competente, cuya legitimidad no se discute...", apreciación acertada del Tribunal de instancia, pues no se encuentra en discusión la legitimidad del certificado sanitario expedido por el

órgano competente, más aun cuando el obtener dicho certificado, es un requisito para poder realizar la importación del producto amparado por el registro sanitario, así como su comercialización local; luego dicho Tribunal se refiere a un asunto no controvertido en la causa, esto es al numeral 6 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como al Decreto Ejecutivo No. 1151 y su reforma decreto 1219, por los cuales se grava con tarifa 0% del IVA, a los medicamentos importados que consten en el respectivo listado (entre los que se encuentra el producto Pharmaton Vitality Cápsulas); posteriormente en el considerando 5.3 (fs. 293 vta.), la Sala de instancia se refiere al artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador (seguridad jurídica), sosteniendo que "... Esta seguridad jurídica lleva implícito el respeto a las normas expresas del debido proceso...", por lo que se remite al artículo 76 numeral 7 literal I) ibídem (motivación), y en el mismo sentido al artículo 31 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, así como el artículo 4 del Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública, para concluir que: "...la falta de motivación del acto administrativo, al no dotarlo de elementos fácticos y jurídicos adecuados, coherentes y relacionados, deja en la indefensión al administrado, en tanto este carece de la información necesaria -la cual justifica el acto- para desvirtuarlo y aportar las pruebas debidas...", conclusión arbitraria, pues en primer lugar, se ha de advertir que en el considerando 3.2 (fs. 292) el mismo Tribunal sostiene que: "Así pues, siendo que se realizó el aforo físico de las mercancías, y sin cuestionamiento alguno respecto del cumplimiento de las formalidades jurídicas, tenemos que la accionante conoce y admite la existencia de dicho acto administrativo; que, de conformidad con las normas transcritas, presenció su formación, siendo notificado con el mismo en el momento de su realización, incluso habiendo ejercido su derecho a la defensa a través del reclamo, por los

efectos producidos por éste; y, que se encuentra conforme con su procedimiento en cuanto a la forma..."; y, en segundo lugar, se está desconociendo las facultades inherentes a la administración tributaria aduanera, para mediante el procedimiento reglado, proceder con la reclasificación de la partida arancelaria declarada por el importador; sin embargo de esto, el Tribunal de instancia en el considerando QUINTO, al realizar el control de legalidad del acto impugnado, sostiene de éste (fs. 294) que: "...si bien contiene un amplio análisis técnico respecto a las razones por la cuales ha llegado a concluir que los productos en mención no pueden ser clasificados en la subpartida 3004501000, correspondiente a medicamentos. así como una motivación jurídica amplia para sustentar la competencia del Servicio Nacional de Aduana para realizar el acto de control posterior y la clasificación arancelaria de los productos que se someten a su vigilancia, tema que como se ha dicho no es controvertidos (sic) y así lo reconoce este tribunal..." (El subrayado fuera de texto), es decir, por un lado sostiene que existe falta de motivación del acto impugnado y a reglón seguido confirma que el mismo acto administrativo contiene una "motivación jurídica amplia"; y en seguida sostiene erradamente que: "...ni en la resolución materia de la impugnación, ni en esta instancia contencioso tributaria, la autoridad aduanera ha podido evidenciar los sustentos jurídicos (no técnicos) que permiten desmerecer, de esa manera, la calificación otorgada (a los productos cuya clasificación se discute), tanto por la autoridad sanitaria nacional, a través de los registros sanitarios, vigentes a la fecha del ingreso de la mercancía, en cuanto le otorga la calidad de medicamentos para efectos incluso de control de precios...", ya que confunde la expedición del registro sanitario, que es un requisito sine qua non para poder importar y comercializar el producto, con la facultad de la autoridad aduanera de reclasificar tributariamente la partida arancelaria declarada en dicha importación; a pesar de ello, la Sala de

instancia con base en los decretos ejecutivos citados (1151 y 1219) sostiene que: "...estos documentos, ha (sic) debido ser materia de análisis y justificación pormenorizada, pues el primero constituye un instrumento público, debidamente otorgado y, el segundo, una norma de la República, por lo que su inobservancia indiscutiblemente genera inseguridad", sin duda la inseguridad jurídica a la que se refiere, es aquella relativa a la falta de motivación, la cual como quedo evidenciado, a decir del mismo Tribunal, si existió; posteriormente se refiere a la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, para sostener que: "Es así que la seguridad jurídica no solo implica el que se apliquen las soluciones que las normas prevén en determinados casos, sino además, en los casos en que dichas soluciones no están expresamente establecidas o generan una contraposición en abstracto o en concreto, existan mecanismos aplicados por la autoridad competente para lograr una solución que resulte uniforme y acorde a los valores y principios constitucionales, a las reglas de la lógica y las del razonamiento práctico en general"; desconociendo nuevamente que es justamente el SENAE el facultado normativamente para realizar regladamente la reclasificación arancelaria que considere pertinente, mediante un procedimiento reglado (aforo); finalmente en el considerando SEXTO (fs. 294 vta.), el Tribunal de instancia se refiere a la prueba practicada en el proceso, así como a la normativa pertinente, concluyendo que : "Cabe puntualizar que la prueba aportada por las autoridades demandadas es limitada, teniendo en cuenta que la composición química del producto, se encuentra contenida en el instrumento público denominado registro sanitario, el cual presta mérito legal como prueba, más allá del contenido del etiquetado de los mismo (sic). (...) en el proceso ha quedado demostrado que los productos importados cuya clasificación arancelaria se discute, son medicamentos, sin que la autoridad aduanera haya probado de forma alguna, que se trata de alimentos", conclusión que deja entrever una inconsistencia, pues se afirma

que la composición química está contenida en el registro sanitario, lo cual no está en discusión, sin embargo aclara el mismo Tribunal "...más allá del contenido del etiquetado de los mismo (sic)...", lo cual denota la divergencia entre el registro sanitario logrado, y lo etiquetado en el producto importado, pero su análisis en la presente causa, está limitado en razón de la causal invocada por el recurrente; finalmente en el considerando SÉPTIMO, la Sala juzgadora se refiere nuevamente a la sentencia No. 035-14-SEP-CC, emitida por la Corte Constitucional, referente a que se "...ha puesto de relevancia el conflicto que se genera por la descoordinación existente entre el Ministerio de Salud Pública y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, evidenciada al otorgar, cada una de estas entidades, a un mismo producto distinta calidad..."; sentencia de la cual el Tribunal dice que acoge las consideraciones y fundamentos de dicho fallo, y concluye exponiendo que: "...la Corte Constitucional, al haberse producido este tipo de cambios, estima vulnerado el derecho al debido proceso en las garantías del cumplimiento de las normas y los derechos de la parte y a la motivación, así como a los derechos de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica; lo cual es importante tener en consideración por la disposición contenida en el mismo, respecto a la observancia del principio de coordinación que debe existir en las instituciones que conforman la administración pública",

Es justamente por este actuar de la Sala de instancia que el casacionista sostiene que: "...es tal la falta de aplicación del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, que la Sala desconoce los alcances y requisitos que establece el art. 259 de la ley ibídem para los "medicamentos que tratan una enfermedad" de los "medicamentos" que reemplazan regímenes alimenticios especiales (suplementos alimenticios), al realizar esta falta de aplicación de esta definición de aplicación de esta definición señalada en el art. 259, conllevan a que la Sala desconozca que la clasificación arancelaria, es un acto de carácter taxativo y

restringido de la Administración Aduanera, la clasificación no puede estar sujeta a interpretaciones someras, cuando el acto de clasificación arancelaria es un acto que responde a normas técnicas aduaneras, por lo que se necesita el empleo de instrumentos legales "técnico-especiales" para su efectiva clasificación y determinación para los derechos Ad-Valorem o derechos en aduana...".

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exige que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra I) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que formen parte de las competencias inherentes al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria aduanera, todas aquellas reconocidas por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, tales como la determinación tributaria, clasificación arancelaria, valoración aduanera, y demás facultades administrativas necesarias para cumplir con sus fines (art. 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones), por lo que en la especie, al realizar el aforo que es un acto de determinación tributaria a cargo del SENAE, éste debe tomar en cuenta entre otras, las siguientes normas de aforo: a) La naturaleza de las mercancías se establecerá verificando la materia constitutiva, grado de elaboración y más características que permitan identificar plenamente al producto; b) La clasificación arancelaria se efectuará con la aplicación de las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, notas explicativas del Sistema Armonizado de la OMA, notas complementarias nacionales, las normas internas que para el efecto dicte el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y la aplicación de consultas de clasificación arancelaria vigentes, absueltas en

virtud de lo contemplado en el Reglamento (art. 79 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI); por lo tanto, el ejercicio de las facultades del SENAE, de ninguna manera implica que exista vulneración del derecho a la defensa del contribuyente, siendo la mejor prueba de ello, la causa que se discute. Consecuentemente en el ejercicio de su facultad de determinación y clasificar arancelariamente un producto, o de ser necesario modificar las partidas arancelarias declaradas por el importador, por las correctas, el SENAE estableció que la naturaleza del producto importado (Pharmaton Vitality Cápsulas), se lo clasifica como "suplemento alimenticio" o "multivitamínico", y más específicamente, en la subpartida No. 2106.9073.00; es decir, se los clasifica como suplemento o complemento alimenticio, más no como medicamento, ya que un medicamento debe servir para curar o tratar una enfermedad y no solamente para conservar el buen estado de salud del individuo que lo consume; por lo tanto, dicha diferenciación entre medicamento y suplemento alimenticio, se vuelve de trascendental importancia en la causa analizada, por lo que el Tribunal de instancia debió remitirse a la definición de medicamento constante en la Ley Orgánica de Salud, la cual dispone que el medicamento es para el tratamiento de una enfermedad, y expresamente señala en su artículo 259, lo que se entiende por medicamento, así: "Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento. mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales. Por extensión esta definición se aplica a la asociación de sustancias de valor dietético, con

indicaciones terapéuticas o alimentos especialmente preparados, que reemplacen regimenes alimenticios especiales" (El subrayado es de la Sala). En definitiva, el producto importado al no ser considerado como un medicamento, bajo la definición de la Ley Orgánica de Salud, conlleva a que sea la administración aduanera quien realice su reclasificación arancelaria con fines tributarios, estableciendo la correspondiente determinación tributaria, lo cual no implica invadir la competencia del Ministerio de Salud, para emitir los respectivos registros sanitarios, más aún cuando se conoce que el registro sanitario es la certificación otorgada por la autoridad sanitaria nacional, para la importación, exportación y comercialización de los productos de uso y consumo humano, y que dicha certificación es otorgada cuando se cumpla con los requisitos de calidad, seguridad, eficacia y aptitud para consumir y usar dichos productos, cumpliendo los trámites establecidos en la Ley Orgánica de Salud y sus reglamentos (art. 259 Ley Orgánica de Salud, definición de registro sanitario), por lo que es oportuno recalcar que el producto Pharmaton Vitality Cápsulas, requería necesariamente del registro sanitario respectivo, no solo para poder ser importado, sino también para poder ser comercializado en el territorio nacional (arts. 135 y 137 Ley Orgánica de Salud), circunstancia diferente es que el SENAE, reclasifique con fines tributarios la partida declarada en la importación del producto citado, siendo notoria por tanto, la coordinación, en beneficio Estatal, de las entidades públicas inmersas en la importación analizada. Por lo expuesto este Tribunal de Casación, considera que en el caso en análisis, si se configura el vicio alegado por el recurrente de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud, ya que dicha norma resulta imprescindible en la resolución de la causa aquí analizada.

## 6. DECISIÓN

6.1 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justica, 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 de mayoría dictada el 23 de junio de 2017, las 10h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.
- **7.2 Ratificar** la legitimidad y validez de la Resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE, de 28 de julio de 2015, emitida por la Directora Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.
- 7.3 Sin costas.
- 7.4 Actué la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de Secretaria Relatora (e) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

7.5 Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL (V.S.)

Velástegui Enríquez

Dr. Rómulo Darío

JUEZ NACIÓNAL

Certifico.
Dra. Ivonne Marlene Guamaní Leon

SECRETARIA RELATORA (E)

Recurso de Casación No. 17510-2015-00318

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

VOTO SALVADO: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR:

Jorge Antonio Astudillo Pesántez, representante legal de

Boehringer Ingelheim del Ecuador Cía. Ltda.

DEMANDADO:

Economista Antonio Enrique Avilés Sanmartín, Director Distrital

de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Quito, a martes 11 de septiembre del 2018, las 14h50.-

#### **VISTOS:**

#### I. ANTECEDENTES:

1.1. El señor economista Antonio Enrique Avilés Sanmartín en calidad de Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 23 de junio del 2017, las 10h22; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00318, deducido por el señor Jorge Antonio Astudillo Pesántez, gerente y representante legal de la compañía BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA, en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE, de fecha 28 de julio de 2015, emitida por la Directora Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, fallo que en su parte relevante señala: "(...) aceptamos la demanda propuesta por el señor Jorge Antonio Astudillo Pesantez (sic), en calidad de gerente general y, como tal, representante legal de Boehringer Ingelheim del Ecuador Cía. Ltda., y, en consecuencia, se deja sin efecto la resolución No. SENAE DDG-2015-0674-RE de 28 de julio de 2015 y sus antecedentes, por lo que, al amparo de lo expuesto en el considerando quinto de este fallo, debe clasificarse a los

productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", importados mediante DAU No. 028-2015-10-00284953, en la subpartida arancelaria 3004501000, correspondiente a medicamentos, y aplicar los tributos que se generan en consecuencia. Sin que proceda ordenar la devolución de la póliza que se dice afianza el pago de los tributos al comercio exterior, por no existir constancia alguna de su emisión y entrega a la autoridad aduanera, dentro del proceso, sin perjuicio que de existir deberá ser devuelta. Ejecutoriado que se encuentre el presente fallo y sin que haya recurso pendiente, procédase con el desglose de la Póliza de Seguro de Garantía Judicial que obra de fojas 48, emitida por Confianza, Compañía de Seguros y Reaseguros S.A., dejándose copias certificadas por Secretaría en el proceso.- Sin costas (...)".

- 1.2. La pretensión del señor economista Antonio Enrique Avilés Sanmartín en calidad de DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, consiste en que: "(...) se admita a trámite el presente RECURSO DE CASACIÓN legalmente interpuesto, disponiendo que el proceso pase a conocimiento de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a fin de que CASE la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de (sic) No. 1 de lo Contenciosos Tributario con sede en la ciudad de Quito el 23 de junio del 2017, notificada en la misma fecha y año, dentro del Juicio de Impugnación No. 17510-2015-00318."
- 1.3. El recurso de casación fue admitido a trámite por el Tribunal Ad quem mediante auto de 06 de julio del 2017; las 10h10, para ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso.

#### II. JURISDICCION 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 arts. 184 de la Constitución de la República del Ecuador, numeral 1 del

segundo inciso del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y 1 de la Ley de Casación.

2.2.- Del acta de sorteo que consta a fojas 27 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Juez Ponente; en la doctora Ana María Crespo Santos y en el doctor José Luis Terán Suárez en sus calidades de Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resolución Nº 009-2018 de 23 de enero del 2018 emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura; y, Resoluciones Nº 01-2018 de 26 de enero del 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; de conformidad con lo dispuesto en el art. 200 del Código Orgánico de la Función Judicial, son competentes para conocer y resolver la presente causa.

#### 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 señor economista Antonio Enrique Avilés Sanmartín en calidad de Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, fundamenta su recurso en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, acusando el vicio de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública; por haber sido admitido parcialmente en auto de 04 de septiembre de 2017, las 13h50, doctor Juan Montero Chávez, en calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**4.1.1.** Respecto del vicio, de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública, el casacionista expone que: "(...) nadie discute la competencia del Ministerio de Salud Pública para calificar un producto como medicamento, el punto no está en su calificación sino en la naturaleza del producto en sí. El medicamento más allá de contener una composición química constituida por una sustancia o mezcla, peso, volumen y porcentajes, y que haya sido elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, que cumple los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", pero no necesariamente quiere decir que cumpla con lo estipulado en la parte final del primer inciso del artículo en análisis, Ley Orgánica de Salud Pública (Definición de Medicamento), por aquello en su sentencia jamás la Sala nos explica si este componente sirve para el "diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales" el medicamento en discusión no cumple con dicha exigencia taxativa de la norma, que claramente expresa que estas sustancias (suplementos alimenticios) se usan para que "reemplacen regímenes alimenticios especiales", o como bien lo indica sirven para mejorar el desempeño físico y mental, controlar el estrés y brindar vitalidad y energía necesaria para realizar las actividades físicas e intelectual. En ninguna parte Pharmaton Vitality Cápsulas cumple con el segundo inciso del art. 259 de la ley de Salud". Con este argumento el recurrente, concluye estableciendo que: "(...) es tal la falta de aplicación del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, que la Sala desconoce los alcances y requisitos que establece el art. 259 de la ley ibídem para los "medicamentos que tratan una enfermedad" de los "medicamentos" que reemplazan regimenes alimenticios especiales (suplementos alimenticios), al realizar esta falta de aplicación de esta definición señala en el art. 259, conllevan a que la Sala desconozca que la clasificación arancelaria, es un acto de carácter taxativo y restringido de la Administración Aduanera, la clasificación no puede estar sujeta a interpretaciones someras, cuando el acto de clasificación arancelaria es un acto que responde a normas técnicas aduaneras, por lo que se necesita el ejemplo de instrumentos legales "técnico especiales" para su efectiva clasificación y determinación para los derechos Ad-Valorem

o derechos en aduana, lo que realiza la Sala en su fallo es aceptar un registro sanitario, y desconocer los informes de la administración Aduanera con lo cual nos dejaría en una total indefensión."

4.2. Realizado el traslado a la compañía BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA, que en su escrito de contestación a la admisibilidad, en lo referente a la falta de aplicación de los incisos primero y segundo del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública, manifiesta que: "(...) Las definiciones dadas por la Ley son de obligatoria aplicación de conformidad con el numeral segundo del artículo 18 del Código Civil, que establece las reglas de interpretación de las leyes, razón por la cual la definición de "medicamento" determinada por la Ley Orgánica de Salud es la única aplicable para el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" para todos los fines legales, como efecto y de manera motivada lo realizó la Sala Única del Tribunal Distrital Contencioso Tributario No. 1, dentro de la sentencia expedida el 23 de junio del 2017" y aclara que la compañía BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA, posee: "(...) el registro sanitario como "MEDICAMENTO" del producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" calidad que le ha sido conferida por el Ministerio de Salud a través del Instituto Nacional del Higiene y Medicina Tropical "Leopoldo Izquieta Pérez", actual Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria", con lo cual puntualiza que: "(...) "Pharmaton Vitality Cápsulas" es medicamento porque así se lo ha determinado e inscrito en el Ministerio de Salud Pública, debido a que sus características se subsumen en la definición dada por el artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud(...)". El recurrente, luego de realizar una breve exposición respecto de la prueba practicada ante el Tribunal, señala que: "(...) el Director Distrital de Guayaguil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador al realizar una interpretación tergiversada pretende establecer que los porcentajes de los componentes que forman el producto "Pharmaton Vitality Cápsulas" son superiores y por ello no debe ser considerado medicamento, cuestión que se encuentra lejos de la realidad procesal y química, puesto que si los porcentajes son menores deberá considerarse al producto como un "alimento" caso que no correspondió al producto analizado, por lo que nuevamente su intención es lograr una discusión sobre la prueba y valoración de prueba, que insistimos no es

procedente a través del recurso de casación ni tampoco de la causal planteada, en su orden". Además establece que: "(...) La connotación legal que lleva consigo la definición dada por Ley a un en cuanto al control, estén sujetos a la revisión, fijación y control de sus precios. En medicamento y su consecuente clasificación como tal, implica que estos productos deben contar con dos requisitos básicos, estos son: la obtención del registro sanitario y, este sentido, los Señores Jueces del Tribunal reconocen las atribuciones y facultades de la Aduana, pero también determinan que el Ministerio de Salud es el máximo organismo rector de la aplicación, control y vigencia en materia de Salud y como tal han actuado conforme al artículo 137 de la Ley Orgánica de la Salud (...)". Finalmente el recurrente concluye su argumentación expresando que: "(...) el problema jurídico suscitado se debió al cambio de partida arancelaria, mediante el acto de aforo por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través del cual modifica la partida arancelaria correspondiente a "medicamento", esto es la No. 3004.50.10.00 por la partida arancelaria No. 2106.90.72.00 "Que contengan exclusivamente mezclas o extractos de plantas, semillas o frutos, con vitaminas, minerales u otras sustancias", obligando a mi representada a cancelar el 20% Ad-Valorem y 45% de salvaguardia, no obstante conserva la tarifa 0% de IVA que es la aplicable justamente a los "medicamentos", criterio que saca a relucir la contradicción en la que se encuentra inmersa la autoridad aduanera (...)", y dentro de este contexto el casacionista planteados interrogantes: "(...) ¿cómo se garantiza mi derecho a la seguridad jurídica?, ¿Es lógico y coherente que un mismo país mis productos sean medicamentos para ciertos efectos y suplementos alimenticios para otros? (...)", al respecto menciona al art. 226 de la Constitución de la República del Ecuador y al art. 74 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión, explicando que: "(...) lo único que mi representada exigió y fue concedido en la sentencia objeto de casación, fue que se garantice su derecho a la seguridad jurídica y que este tipo de actos ilegales y arbitrarios que han repercutido en la salida del mercado de determinados productos que atraviesan similar situación de mi representada no se repitan (...)" y que: (...) el fallo dictado por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contenciosos Tributario No. 1 no adolece del vicio mencionado, sino que al contrario integra el ordenamiento jurídico y se constituye en una garantía para la seguridad jurídica".

#### V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

**5.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, procede a examinar si la sentencia recurrida por el señor economista Antonio Enrique Avilés Sanmartín en calidad de Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, se enmarca dentro de la causal y cargo propuesto:

CAUSAL PRIMERA: El recurrente considera que en el fallo recurrido, se ha configurado la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, al acusar el vicio de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública.

# VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACIÓN Y RESOLUCION DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS.

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." (Hernando Devis Echandía, "Nociones Generales de Derecho Procesal Civil" pág. 797); así mismo, Jaime Guasp señala que: "La casación se concibe como un recurso donde se platean 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

ella, tendrían acceso lo cual limitaría. extraordinariamente significativamente, su concepto." (Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148), 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) (pág. 13). De la Rúa señala que: "la casación es 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" (De la Rúa, Fernando. El recurso de casación en el derecho positivo argentino, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, pág. 50). Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional 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 al problema jurídico planteado considera que, el art. 3 de la Ley de Casación, 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 iundicando, 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 el cargo que propone, doctrinariamente se lo entiende de la siguiente manera: "La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia." (Luis Armando Tolosa Villabona, "Teoría y técnica de la casación: civil - penal - laboral, acciones de grupo", (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359).

**6.2.1.** Para el análisis de problema propuesto, corresponde a esta Sala transcribir parcialmente el contenido del considerando sexto del fallo recurrido que manifiesta: "(...) SEXTO: (...) Es deber del Juez lograr certeza respecto a su justa decisión, atendiendo a los hechos afirmados y a los elementos aportados por las partes en sus respectivas actuaciones, extrayendo para el efecto toda la realidad nacida del proceso, conforme es la esencia del principio de verdad procesal contenido en el artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial, debiendo utilizar todos los medios que el proceso judicial nos brinda, recalcando que la prueba no puede limitarse a acreditar la existencia de un hecho o derecho, sino que debe darle vida a la historia y, por tanto, a la causa, para proporcionar tal seguridad que nos permita administrar justicia. (...) Si bien es cierto que, en atención al artículo 258 del Código Tributario, la carga de la prueba recae sobre el actor, esto no libera de la demostración, por parte de la autoridad demandada, de los hechos y actos de los cuales concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía, conforme lo ordena el artículo 259 ibídem, mucho más al defender un acto con el cual se desconoció una actuación efectuada por el contribuyente en consecuencia de una norma vigente, como son los Decreto Ejecutivo No. 1151 y 1219, y de un instrumento público otorgado por autoridad competente. Así, el artículo 270 del mismo cuerpo legal manda: "A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.(...)" Bajo este escenario y, con una apreciación integral de la prueba actuada en el presente proceso, el

Tribunal considera que existe la siguiente prueba fehaciente, concretada al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio: 1. Decretos Ejecutivos No. 1151 y 1219, que cataloga a "Pharmaton Vitality Cápsulas", como medicamento sujetos a tarifa cero de IVA; 2) El certificado de Registro Sanitario No. 28507-06-08, emitido por el Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical "Leopoldo Izquieta Pérez", hoy Agencia Nacional de Regulación Control y Vigilancia Sanitaria ARCSA, vigentes hasta el 19 de febrero de 2018- fs.76 vuelta, con los que la Secretaría Técnica del Consejo Nacional de Fijación y Revisión de Precios de Medicamentos de Uso Humano certifica que los productos en mención se encuentran sujetos a régimen regulado de fijación de precios, lo cual es exigido sólo para medicamentos de uso y consumo humano, conforme al artículo 159 de la Ley Orgánica de Salud; 3) Informe de Aforo electrónico fs. 66; 4. Informe pericial realizado por la doctora Liliana Naranjo Balseca, profesional especialista en la materia (fs. 261 a 270) del que se desprende que: "De acuerdo al análisis realizado el producto Pharmaton Vitality Cápsulas deben ser considerados ESPECIALIDAD FARMACEUTICA que equivale a MEDICAMENTO que tienen actividad terapéutica que se define como la encargada de la prevención, el diagnóstico y el tratamiento satisfactorio de enfermedades físicas y mentales, el alivio de los síntomas de las enfermedades y la modificación o regulación beneficiosa del estado físico y mental del organismo (...)". Cabe puntualizar que la prueba aportada por las autoridades demandadas es limitada, teniendo en cuenta que la composición química del producto, se encuentra contenida en el instrumento público denominado registro sanitario, el cual presta mérito legal como prueba, más allá del contenido del etiquetado de los mismo. En consecuencia la resolución No. SENAE-DDG-2015-0674-RE de 28 de julio de 2015, con la cual el director distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, declaró sin lugar el reclamo administrativo de impugnación de aforo (mal calificado por la autoridad demandada como de pago indebido No. 288-2015,) pues en el proceso ha quedado demostrado que los productos importados cuya clasificación arancelaria se discute, son medicamentos, sin que la autoridad aduanera haya probado de forma alguna, que se trata de alimentos."

**6.2.2.** A fin de establecer si configuran o no el vicio alegado por la Administración Aduanera, consistente en **Falta de Aplicación** de los incisos primero y segundo

del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública procede a transcribir la norma infringida:

## - Ley Orgánica de Salud Pública.

Art. 259.- "(...) Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales.

Por extensión esta definición se aplica a la asociación de sustancias de valor dietético, con indicaciones terapéuticas o alimentos especialmente preparados, que reemplacen regímenes alimenticios especiales. (...)"

6.2.3. De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal A quo, ha establecido como hechos probados y problema jurídico que: "(...) TERCERO.- (...) En la especie, a fojas 68 de los recaudos procesales, reposa el memorando No. SENAE-JAFG-2015-0497-M de 19 de mayo de 2015 ( ratifica el informe de aforo) y de fojas 118 a 119 constan tanto el Memorando SENAE.DNR-2015-0695-M de 22 de junio de 2015 (Director Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera);y, el Informe Jurídico DRTG-RECG-INFJUR-(i)-306-2015, de los cuales se conoce con claridad que la declaración aduanera DAI No. 028-2015-10-00284953 fue sometida a aforo físico por el ingeniero Luis Jaramillo Hidalgo, Técnico Operador de Aforo Físico, de esta documentación se observa que la administración aduanera procedió a : " (...) en aplicación de las reglas 1 y 6 para la interpretación del Arancel, se determinó que la subpartida arancelario para el producto importado es la 2106.90.73.00, lo cual le fue informado al usuario a través del sistema ECUAPASS el 14 de mayo del 2015. Al no recibir respuesta dentro del plazo estipulado en el quinto inciso del Art. 67 del reglamento

al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio Libro V del COPCI, se procedió a continuar con el trámite de nacionalización, cambiando la subpartida arancelaria determinada en el aforo físico de las mercancías.". Cabe señalar que, pese a no existir el informe de aforo físico en el proceso, lo que no ha sido contradicho por la empresa actora, se debe dejar en claro que la litis no se ha generado en torno a la misma y que, ante tal ausencia, mal puede realizarse control de legalidad de dicho acto. Todo ello sin perjuicio que el referido informe consta en forma electrónica en el sistema ECUAPASS, al que acceden las partes fs. 66 de autos. (...)", centrando su análisis en la clasificación arancelaria del producto "PHARMATON VITALITY CÁPSULAS", para dilucidar el problema jurídico, siendo en este recurso de casación la falta de aplicación de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública; el tema de verificación.

6.2.3.1. Para dilucidar este problema jurídico, es menester establecer que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, es una Administración Tributaria que tiene por objeto facilitar el comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República, así como quienes efectúen actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías; determinar y recaudar las obligaciones aduaneras causadas por efecto de la importación y exportación de mercancías; resolver los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados; prevenir, perseguir y sancionar las infracciones aduaneras, (art. 205 del COPCI); teniendo por lo tanto como política aduanera, el expedir normas para su aplicación a través de la Directora o Director General; y, como potestad, el conjunto de derechos y atribuciones que las normas supranacionales, la ley y el reglamento otorgan de manera privativa al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para el cumplimiento de sus fines (arts. 206 y 207 del COPCI). En ese sentido, mediante ley, se le atribuyen competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de

determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos (art. 212 del COPCI); por lo que, queda claro que la actividad del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, es reglada y su actuar está dado por las competencias otorgadas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y su Reglamento. Siendo este el escenario, la Administración Aduanera, en ejercicio de su facultad determinadora, realiza el aforo físico, que consiste en la verificación física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía. Esta Administración Tributaria, tendrá la obligación de realizar la clasificación arancelaria con la aplicación de las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, notas explicativas del Sistema Armonizado de la OMA, notas complementarias nacionales, las normas internas que para el efecto dicte el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y la aplicación de consultas de clasificación arancelaria vigentes, absueltas en virtud de lo contemplado en el presente reglamento (art. 79, literal b) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI), las antes mencionadas reglas generales constan en la Decisión 570 que aprueba en el Texto Único de la Nomenclatura Común de Designación y Codificación de Mercancías de los Países Miembros de la Comunidad Andina denominada NANDINA referente a la Actualización de la Nomenclatura común. En este sentido, no cabe duda que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, cumple su función en la actividad de control de las obligaciones tributarias generadas en el tráfico internacional de mercancías, estableciendo además que, la clasificación arancelaria de mercancías es competencia propia y exclusiva de la Autoridad aduanera, y de ninguna otra. No obstante, se ha de tener en cuenta que en ejercicio de tal facultad, la autoridad aduanera, no puede apartarse de la normativa vigente, así como no puede exceder e ir más allá de los límites que le están fijados, pues su actividad por ser pública es también reglada, como ya quedo mencionado anteriormente. En consecuencia, la clasificación arancelaria de mercancías es

competencia propia y exclusiva de la autoridad aduanera, la que, sin embargo, debe ceñirse a los mandatos contenidos en la legislación vigente al momento de verificarse el respectivo hecho generador de la obligación aduanera, dotando así de legitimidad a su actuación en el ejercicio de sus competencias.

**6.2.3.2.** En el caso in examine, al respecto de la falta de aplicación de los incisos primero y segundo del art. 159 de la Ley Orgánica de Salud Pública, la SENAE establece que: "(...) nadie discute la competencia del Ministerio de Salud Pública para calificar un producto como medicamento, el punto no está en su calificación sino en la naturaleza del producto en sí. El medicamento más allá de contener una composición química constituida por una sustancia o mezcla, peso, volumen y porcentajes, y que haya sido elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, que **cumple** los productos "Pharmaton Vitality Cápsulas", pero no necesariamente quiere decir que cumpla con lo estipulado en la parte final del primer inciso del artículo en análisis, Ley Orgánica de Salud Pública (Definición de Medicamento), por aquello en su sentencia jamás la Sala nos explica si este componente sirve para el "diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales" el medicamento en discusión no cumple con dicha exigencia taxativa de la norma, que claramente expresa que estas sustancias (suplementos alimenticios) se usan para que "reemplacen regimenes alimenticios especiales", o como bien lo indica sirven para mejorar el desempeño físico y mental, controlar el estrés y brindar vitalidad y energía necesaria para realizar las actividades físicas e intelectual. En ninguna parte Pharmaton Vitality Cápsulas cumple con el segundo inciso del art. 259 de la ley de Salud (...)".

En este contexto, es menester pronunciarse sobre las competencias del Ministerio de Salud Pública, es necesario enfatizar las normas establecidas en la Ley Orgánica de Salud Pública en ese sentido: El artículo 135 de esta Ley en su parte pertinente dispone: "(...) compete a la autoridad sanitaria nacional autorizar la importación de

todo producto inscrito en el registro sanitario (...). No se autorizará la importación de productos (...) si previamente no tienen el registro sanitario nacional (...)".Al respecto del Registro Sanitario el artículo 137 de la Ley Orgánica de Salud dispone que: "(...) Están sujetos a registro sanitario los alimentos procesados, aditivos alimentarios, medicamentos en general (...) fabricados (...) en el exterior, para su importación (...)". Con la transcripción del contenido de estas normas, es evidente que el Ministerio de Salud entidad estatal que ejerce la funciones de rectoría en salud (art. 4 de la Ley Orgánica de Salud Pública), ejerce derechos y obligaciones que le imponen las normas jurídicas, que incluye entre otras responsabilidades, la de regular el control sanitario a nivel nacional en la importación de productos para uso y consumo humano. Dicho control, ejercido por el Ministerio cuenta con el Registro Sanitario a cargo del Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Dr. Leopoldo Izquieta Pérez, actual Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria -ARCSA, quien a su vez tiene bajo su competencia el otorgamiento del referido registro y además, el control sanitario de todos los medicamentos, entre otros productos de consumo humano y animal, según dispone el artículo 1 de su Reglamento Orgánico Funcional. Por lo tanto, es el Ministerio de Salud a través de sus instituciones, quien tiene la competencia para otorgar el Registro Sanitario de mercancías y así autorizar la importación de las mismas.

En este mismo sentido, el art. 138 de la Ley Orgánica Salud Pública, expone que: "(...) La autoridad sanitaria nacional a través de su organismo competente, Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Dr. Leopoldo Izquieta Pérez, quien ejercerá sus funciones en forma desconcentrada, otorgará, suspenderá, cancelará o reinscribirá el certificado de registro sanitario, previo el cumplimiento de los trámites, requisitos y plazos señalados en esta Ley y sus reglamentos, de acuerdo a las directrices y normas emitidas por la autoridad sanitaria nacional, la misma que fijará el pago de un importe para la inscripción y reinscripción de dicho certificado de registro sanitario, cuyos valores estarán destinados al desarrollo institucional, que incluirá de manera prioritaria un programa nacional de control de calidad e inocuidad posregistro. La autoridad

sanitaria nacional, ejercerá control administrativo, técnico y financiero del Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Dr. Leopoldo Izquieta Pérez y evaluará anualmente los resultados de la gestión para los fines pertinentes. El informe técnico analítico para el otorgamiento del registro sanitario, así como los análisis de control de calidad posregistro, deberán ser elaborados por el Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical, Dr. Leopoldo Izquieta Pérez, y por laboratorios, universidades y escuelas politécnicas, previamente acreditados por el organismo competente, de conformidad con la normativa aplicable, procedimientos que están sujetos al pago del importe establecido por la autoridad sanitaria nacional.(...)". El art. 140 de la Ley ibídem, prohíbe: "(...) la importación, exportación, comercialización y expendio de productos procesados para el uso y consumo humano que no cumplan con la obtención previa del registro sanitario, salvo las excepciones previstas en esta Ley (...)." El art. 159 ibídem, culmina estableciendo que: "(...) Corresponde a la autoridad sanitaria nacional la fijación, revisión y control de precios de los medicamentos de uso y consumo humano a través del Consejo Nacional de Fijación y Revisión de Precios de Medicamentos de Uso Humano, de conformidad con la ley. Se prohíbe la comercialización de los productos arriba señalados sin fijación o revisión de precios. (...)". Con lo expuesto, se establece que si bien el Registro Sanitario cumple con la función de permitir la importación, exportación y comercialización de los productos de uso y consumo humano señalados en el art. 137 de esta Ley, su intervención también certifica la calidad y eficacia de los medicamentos, atendiendo su naturaleza conforme el art. 259 de la Ley Orgánica de la Salud, siendo en virtud de aquello que se confiere la certificación como medicamento, alimento, cosmético, etc., en apego al análisis técnico de sus componentes y de las normas internas correspondientes.

**6.2.3.3.** De lo dicho en los considerando anteriores, tanto el Ministerio de Salud Pública como el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, ejercen sus funciones dentro de las competencias que la ley las otorga. Sin embargo de aquello, lo que alega el recurrente es que la sentencia impugnada el acto de clasificación

arancelaria es un acto que responde a normas técnicas aduaneras por lo que se necesita el empleo de instrumentos legales "técnicos - especiales" para su efectiva clasificación y determinación para los derechos Ad - Valorem o derechos en aduana; cabe en este punto señalar que el art. 226 de la Constitución de la República del Ecuador, manifiesta que: "(...) las instituciones del Estado, sus organismo, dependencias, ejercerán exclusivamente las competencias y facultades atribuidas en la Constitución y la Ley (...)", norma que de ser contravenida por las instituciones al arrogarse competencias que no son propias, deviene en un actuar ilegal e inconstitucional, por lo que, corresponde a cada institución que participa directa o indirectamente en el tráfico de mercancías desde y hacia el país, cumpliendo con las competencias que la Ley les impone. En este caso, debido a la inexistencia de norma legal que disponga al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, o viceversa, se genera el conflicto entre el Ministerio de Salud Pública y el SENAE, pues el primero clasifica al producto "PHARMATON VITALITY CÁPSULAS", como medicamento; y, el segundo como suplemento alimenticio, el problema planteado se reduce a establecer si dicho producto es o no medicamento con el fin de que el sujeto pasivo no tenga que sujetarse a dos regímenes de impuestos distintos.

Con base en lo antes expuesto, la Corte Constitucional en la sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, emitida en el caso No. 1989-1 EP, al resolver la acción extraordinaria de protección interpuesta por la compañía WYETH CONSUMER HEALTHCARE LTD., señaló: "(...) Al respecto, de la lectura que esta Corte ha realizado sobre el caso sub judice, se desprende que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justica, casa la sentencia dictada por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.º 1, declarando como válidas las rectificaciones tributarias efectuadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en aplicación de las normas legales referentes a su ámbito competencial. Sin embargo, cabe anotar que el conflicto presentado ante los señores jueces dentro del recurso de casación, no debía pasar únicamente por el hecho de validar un proceso de determinación fiscal en

reconocimiento a las competencias y facultades legales con las que goza la institución aduanera, sino también el de encontrar una solución a una evidente contradicción presentada por el accionante en relación a un mismo punto: la determinación del tipo de producto del que se trata. Se ha evidenciado por parte de la Sala un criterio contradictorio entre dos instituciones públicas, que provoca efectos diversos, dependiendo de la posición que se adopte - el que el producto en cuestión sea considerado o no un medicamento-. Esta circunstancia a pesar de haber sido plenamente identificada dentro de la sentencia recurrida y la sentencia de casación fue desconocida por los señores jueces. Si bien es cierto, como lo señala la Sala, no existe una regla legislativa que expresamente haya obligado a la Corporación Aduanera Ecuatoriana acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, ni viceversa, sí existe, como se mostrará, un principio constitucional que permite la aplicación de una solución razonable al conflicto planteado. Bajo estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su deber de administrar justicia con sujeción a lo previsto en la Constitución, según lo señala el artículo 172 de la Carta Suprema, debió considerar dentro de su fallo el principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública, el cual debe interpretarse, según lo señala el artículo 226 de la Constitución, como el "deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución" y de esa manera, dar una solución real y efectiva al vacío jurídico en el que se encuentra la empresa por una evidente y reprochable contradicción de criterios entre dos instituciones públicas como es el caso de la Corporación Aduanera del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, la cual desemboca en un resultado contrario a la corrección del razonamiento práctico, pues a la vez se afirma que el producto "es" y "no es" un medicamento (...)". "(...) Así mismo, dicha falta de pronunciamiento y solución sobre el conflicto de coordinación entre las instituciones públicas, afecta de forma directa el derecho a la tutela judicial efectiva en lo que respecta a la necesidad de las partes a obtener de la administración de justicia un fallo en derecho que resuelva en su integridad el conflicto suscitado, circunstancia que no acontece en el presente caso. Finalmente, la falta de motivación en el fallo objeto de la presente acción, también implica una vulneración del derecho a la seguridad jurídica pues la no aplicación de las normas constitucionales que hubieran permitido resolver la inconsistencia de criterios entre los

organismos de la administración pública y así armonizar las reglas que componen el ordenamiento jurídico en un todo sistemático, correcto desde el punto de vista de las normas del razonamiento práctico, genera en las partes procesales y especialmente en la accionante, una evidente incertidumbre con respecto al marco legal que debe aplicarse dentro del presente caso.(...)".

Estos argumentos son recogidos en la sentencia No. 229-16-SEP-CC de 20 de julio de 2016, que resolvió el caso No. 1906-15- EP dictada por los jueces de la Corte Constitucional del Ecuador en la acción extraordinaria de protección interpuesta por la compañía GRUPOFARMA DEL ECUADOR S.A., en la que además disponen: "(..) Al respecto, esta Corte reitera la obligación que tienen los operadores de justicia de dar soluciones integrales y congruentes a los conflictos que se pudieran generar por la descoordinación entre las diversas instituciones públicas, en el caso en concreto, entre SENAE y el Ministerio de Salud Pública, pues resulta claro que desde el año 2014, en que se dictó la sentencia N.º 035-14-SEP-CC hasta la presente fecha, el conflicto subsiste sin que se hayan tomado los correctivos del caso tendientes a conseguir un trabajo coordinado entre las entidades del Estado, en el que prevalezca una interpretación sistemática que coadyuve a la coherencia y unidad del ordenamiento jurídico, y por ende, a garantizar la seguridad jurídica para las personas naturales o jurídicas cuya actividad económica se ubica en el sector salud. Asimismo y en concordancia con lo señalado en párrafos anteriores, al haber hecho caso omiso a un pronunciamiento de este organismo jurisdiccional, por el cual se resolvía una causa que presenta los mismos patrones fácticos y dictado incluso con anterioridad al fallo objeto de la presente acción, se ha vulnerado la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, en la medida en que su desconocimiento ha provocado que la legitimada activa en el presente caso se encuentre en condiciones jurídicas distintas, a pesar de encontrarse en las mismas condiciones fácticas que el accionante en la causa precedente. En razón de lo expuesto, la sentencia del 11 de agosto de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al inobservar una jurisprudencia de este organismo constitucional que resuelve un patrón análogo, no solo ha conducido a una vulneración del derecho a la seguridad jurídica, sino que genera una posición de desventaja hacia la legitimada activa

al brindar un trato diferenciado en relación a lo resuelto por esta Corte sobre el tema (...)".

6.2.3.4. De los pronunciamientos emitidos por el máximo Tribunal de Justicia Constitucional, sobre este tema, hacen que esta Sala busque una solución al conflicto que se presenta entre el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, pues al juzgador le corresponde permitir que el sistema procesal haga efectiva las garantías del debido proceso, y que la administración pública respete y se sujete a la Constitución, a los Instrumentos Internacionales de Derechos Humanos y a la Ley, por lo que, para tal objetivo se señala: El Ministerio de Salud Pública, es la única autoridad competente para calificar a un producto como medicamento o alimento a través del Registro Sanitario correspondiente emitido por el Instituto de Higiene y Medicina Tropical Izquieta Pérez actual Agencia de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria (ARCSA), como organismo técnico emisor, por expresa disposición de los arts. 135, 137, 138, 140 y 159 de la Ley Orgánica de la Salud antes transcritos; calificación o categorización que se la hacen con base en lo dispuesto en el art. 259 de dicha ley, luego de los estudios de la documentación y análisis de las muestras presentadas. En la especie, el Ministerio de Salud Pública calificó al producto importado PHARMATON VITALITI CAPSULAS, al emitir el registro sanitario como "medicamento", por sujetarse a la definición legal establecida en el antes mencionado art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, pues se trata de preparaciones farmacéuticas con una fórmula de composición química expresada en unidades del sistema internacional, constituida por una mezcla de sustancias fabricadas por laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, usados para el tratamiento, mitigación y profilaxis de enfermedades. La connotación legal que lleva consigo la definición dada por la Ley a los medicamentos y la consecuente calificación de un producto como tal, implica que estos deben contar con registro sanitario, que es el único documento que, en derecho, devela la composición química del producto; y sujetarse a la revisión, fijación y control de precios. En este contexto las

atribuciones y facultades del Ministerio de Salud Pública relativas a la concesión de registros sanitarios a través del cumplimiento de requisitos y análisis bioquímicos no puede deslindarse de los impuestos aduaneros, sino al contrario deben coordinarse y complementarse a fin de garantizar el efectivo cumplimiento de los derechos de los administrados, pues depende de la calificación del producto por parte del Ministerio de Salud Pública y su consecuente clasificación arancelaria que le de la Aduana, el pago tanto del Impuesto al Valor Agregado, como de los derecho Ad-Valorem a la importación de los productos o mercancías, ya que si se trata de medicamentos, la tarifa por el IVA es de 0%, y los derechos Ad-valorem del 5%; mientras que si se considera que el producto importado es suplemento alimenticio como sucede en el presente caso por parte de la aduana- los derechos Ad-Valorem de la importación suben al 20%. Ahora bien, el conflicto se agudiza cuando los productos importados, al contar con registro sanitario y ser considerados como medicamentos, la tarifa es del 0% respecto al IVA, pero cuando la aduana dice que es suplemento alimenticio, se mantiene la tarifa de 0% de IVA, pero los derechos Ad-Valorem suben al 20%, lo que hace que el sujeto pasivo o contribuyente este sujeto a dos sistemas impositivos, lo que genera incertidumbre e inseguridad jurídica. Resulta por tanto necesario que, los productos que cumpliendo con los parámetros exigidos por la Ley Orgánica de la Salud, y que hayan sido calificados como medicamentos, deban conservarse en esa categoría; consecuentemente, todas las instituciones y funcionarios públicos en aplicación al concepto de competencia administrativa, al amparo de la que, los derechos del administrado se garantizan, en tanto se encuentre delimitado el campo de actuación de cada uno de los entes públicos, y sus funciones se ejerzan por el órgano al que el ordenamiento jurídico las atribuye dichas competencias, permita que una vez que la autoridad competente (Ministerio de Salud) haya resuelto calificar a un producto como medicamento, el SENAE, al momento de clasificarlo dentro del Arancel Nacional de Importaciones, deberá hacerlo dentro de la subpartida correspondiente sin desconocer la calidad de medicamento otorgado previamente por el Ministerio de Salud Pública, pues el ejercicio de las facultades conferidas por Ley a la Administración Tributaria Aduanera, entre ellas la determinadora, debe ser consecuente con el principio de coordinación, consagrado en el art. 226 de la Constitución de la Republica, encuadrándose su actividad en el marco de la Ley y de la Constitución, aquello permitirá garantizar la seguridad jurídica establecida en el art. 82 ibídem, derecho que implica el respeto a la garantía del debido proceso, en fase administrativa, en el caso del aforo y la liquidación de tributos que debe ser asumido por el contribuyente, debiendo el accionar de la Aduana ser coherente con la Ley Orgánica de la Salud, de manera que al realizar el aforo de las mercancías sometidas a desaduanización, debe considerar la calificación otorgada por el Ministerio de Salud Pública, así como el análisis técnico realizado por el ex Instituto Nacional de Higiene y Medicina Tropical Leopoldo Izquieta Pérez hoy Agencia de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria (ARCSA), a los productos importados y sujetos al pago de tributos aduaneros

6.2.3.5. Por otra parte, hay que señalar qué, el art. 1 de la Resolución No. 05-2013 de 10 de julio de 2013, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, la cual conforme a los arts. 185 de la Constitución de la República del Ecuador y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, para constituir jurisprudencia obligatoria: "El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades.", reconoce la competencia de la autoridad aduanera para otorgar a las mercancías importadas su debida clasificación arancelaria, no siendo por tanto controvertido el hecho de que la determinación o verificación de obligaciones tributarias derivadas de la entrada y salida de mercancías, corresponde a la Administración Tributaria Aduanera, pero sí que su actuación debe ceñirse a los mandatos contenidos en la legislación vigente al momento de verificarse el respectivo hecho generador de la obligación tributaria aduanera, dotando así de legitimidad a su actividad reflejada en el acto administrativo que otorga una clasificación arancelaria determinada a una

mercancía. Cabe anotar que la Corte Constitucional en sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, emitida dentro del caso No. 1989-12-EP, deja sin efecto la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, de 09 de noviembre de 2012, emitida en el recurso de casación, signado con el No. 102-2011, fallo que es parte del precedente jurisprudencial No. 005-2013, emitido por la Corte Nacional de Justicia; en consecuencia el criterio del Tribunal A quo, con el que considera: "(...) que de acuerdo con el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la facultad para determinar la calidad de un producto como "medicamento o droga de uso humano" corresponde al presidente de la República, quien por medio del Decreto Ejecutivo No. 1151, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 404 de 15 de agosto de 2008, resolvió establecer la lista de productos que ostenta tal calidad; y de acuerdo con el Decreto Ejecutivo No. 1046, publicado en el registro oficial No. 648 de 27 de febrero de 2012, delegó al Ministerio de Salud Pública determinar qué productos ha perdido la calidad señalada (...)"; bajo estas consideraciones, la Corte Constitucional al haberse producido este tipo de cambios, señala que se ha vulnerado el derecho al debido proceso en la garantía del cumplimiento de las normas y los derechos de las partes y a la motivación, así como a los derechos de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, lo cual es importante tener en consideración por la disposición contenida en el mismo, respecto a la observancia del principio de coordinación que debe existir en las instituciones que conforman la administración pública.(...)"; se ajusta a los hechos probados, y al verificarse que se ha aplicado las normas pertinentes y se han interpretado de manera correcta, se concluye qué no se ha configurado la falta de aplicación de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud Pública.

## VII. 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: No Casar la sentencia dictada el 23 de junio de 2017, las 10h22, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha. Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018 suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos. Sin Costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-

Dra: Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suarez
JUEZ NACIONAL

Dra: Ana María Crespo Santos
JUEZA NACIONAL

Dr. Bario Velástegui Enríquez
JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO

Certifico:

Dra: Ivonne Marlene Guamaní León
SECRETARIA RELATORA (E)



En Quito, martes once de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las quince horas y diecisiete minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., REPRESENTADO POR JORGE ANTONIO ASTUDILLO PESANTEZ, GERENTE en la casilla No. 1026 y correo electrónico jmeythaler@Imzabogados.com, gpinto@Imzabogados.com, info@Imzabogados.com, egrijalva@Imzabogados.com. DIRECTORA DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico 3157.distrito.guayaquil@aduana.gob.ec, tloyola@aduana.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0922621941 del Dr./Ab. BAIRON JOSE CEVALLOS JARAMILLO. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS EDISON en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA; NARANJO BALSECA LILIANA DEL ROCIO en el correo electrónico Lilia\_naranjo@hotmail.com. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON

SECRETARIA RELATORA

RECURSO No. 17510-2015-09318

ACLARACION

# CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, lunes 24 de septiembre del 2018, las 15h30.-

VISTOS: La señora Isabelle Coudanne, en calidad de Gerente y por tanto representante legal de la compañía BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CÍA. LTDA., interpone recurso horizontal de ACLARACIÓN en contra de la sentencia de mayoría dictada el 11 de septiembre de 2018, a las 14h50, y notificada el 11 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido la peticionaria a fojas 80 y vuelta del expediente de casación, expone lo siguiente: "Il FUNDAMENTOS DE DERECHO: i) La Constitución de la República del Ecuador en su Art. 436 numeral 6) ordena que, las decisiones de la Corte Constitucional tienen un alcance vinculante al ser el máximo órgano de interpretación de la Constitución: "Art. 436..." ii) En este mismo sentido, el Art. 52 de la Ley orgánica de garantías jurisdiccionales y control Constitucional ordena que, en caso de incumplirse con los dictámenes de la Corte Constitucional se procederá con las acciones de incumplimiento: "Art. 52...". III. PETICION: Con base a los antecedentes señalados y de conformidad a lo ordenado por el Art. 274 del Código Tributario, solicito se sirva aclarar la sentencia dictada el 11 de septiembre de 2018, a las 14h50, pronunciándose respecto al alcance vinculante de la sentencia No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989-12-EP dictada por la Corte Constitucional, que dejó sin efecto la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictada el 9 de noviembre de 2012 dentro del

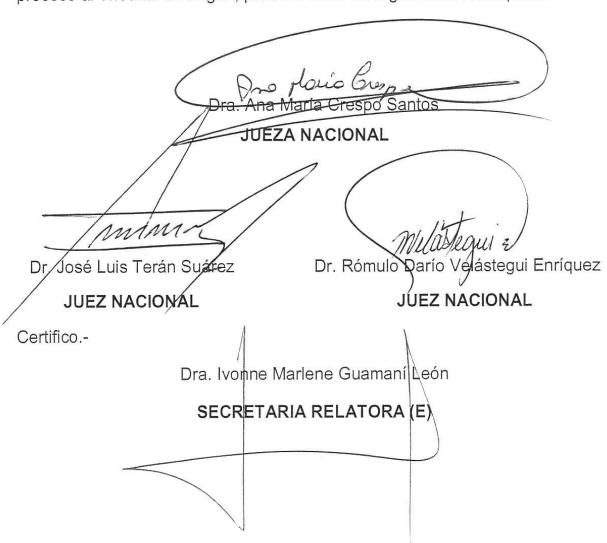
recurso de casación No. 102-2011, aclaración que la (sic) realizado bajo las siguientes consideraciones: i) La Corte Constitucional contrario al criterio de esta H. Sala SÍ puedo (sic) evidenciar en una causa con el mismo hecho fáctico "conflicto entre las competencias del Ministerio de Salud y el SENAE" al no ser consecuente que un mismo producto tenga dos tratamientos distintos que serían: a. Para el ámbito del Ministerio de Salud (Sanitario), que sea considerado como medicamento; y, b. Para el ámbito de la SENAE (Tributario), sea considerado como un suplemento. ii) La Corte Constitucional en el referido fallo, ordenó que debe existir coordinación tanto entre el ente de Salud como entre el ente Aduanero, para que no exista inseguridad jurídica en el administrado. Con base a lo señalado la presente aclaración se enmarca en que la H. Sala se pronuncie sobre lo siguiente: i) En el fallo dictado el 11 de septiembre de 2018, a las 14h50, de que forma la H. Sala está aplicando el fallo emitido por la Corte Constitucional dentro del caso No. 1989-12-EP; así también, se servirá pronunciarse respecto al alcance vinculante del mismo. iii) (sic) Adicionalmente, se servirá pronunciarse respecto así (sic) la falta de aplicación del precepto jurisprudencial emitido por la Corte Constitucional, configuraría el presupuesto normativo contenido el Art. 52 de la Ley Orgánica Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional". Con estos antecedentes, para resolver se considera: PRIMERO.- Para conocer la petición de aclaración, conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. SEGUNDO.- El art. 274 del Código Tributario establece que: "La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura;...". El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la aclaración de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del

Código Orgánico General de Procesos establece que: "La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura...". TERCERO.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no presenta contestación alguna a la solicitud de aclaración. CUARTO.- La aclaración, según el autor Alejandro Espinosa Solís de Ovando, se define como: "... el medio que la ley concede a las partes para obtener que el mismo tribunal que dictó una resolución aclare los puntos obscuros o dudosos de ella..." (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985). "De los Recursos Procesales en el Código de Procedimiento Civil". Editorial Jurídica de Chile. Págs. 5 y 6); por su parte, el tratadista Ramiro Podetti, dice: "El recurso de aclaratoria es un remedio procesal concedido a los litigantes para que el mismo juez, mediante su modificación parcial o su integración. adecue una resolución judicial a los hechos y al derecho aplicable" (Podetti, Ramiro (2009). "Tratado de los Recursos". Buenos Aires. Ediar. Pág. 143). QUINTO.- De lo expuesto se establece que la solicitud de aclaración procede si la sentencia fuere obscura y en la especie al contrario la sentencia de mayoría emitida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, resuelve con total claridad y precisión el problema jurídico planteado en el recurso de casación enunciado en el numeral 4.1 de la sentencia de mayoría (foja 53 vuelta del cuadernillo de casación), realizando el pronunciamiento debidamente motivado en el considerando QUINTO numeral 5.7 (fojas 61 vuelta a 66), consecuentemente no cabe realizar ninguna aclaración al fallo de casación. Sin embargo, sin que se realice ninguna aclaración a la sentencia de mayoría, sino únicamente con el objeto de responder las inquietudes de la peticionaria, así en primer lugar, respecto a que "En el fallo dictado el 11 de septiembre de 2018, a las 14h50, de que forma la H. Sala está aplicando el fallo emitido por la Corte Constitucional dentro del caso No. 1989-12-EP; así

también, se servirá pronunciarse respecto al alcance vinculante del mismo."; es preciso mencionar que la referida sentencia No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989-12-EP, dictada por la Corte Constitucional, no tiene el carácter de vinculante por cuanto no cumple con los presupuestos y requisitos establecidos en el art. 436 numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con los arts. 2.3, 25 y 159 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional; y, en segundo lugar, en cuanto al cuestionamiento de que "...así (sic) la falta de aplicación del precepto jurisprudencial emitido por la Corte Constitucional, configuraría el presupuesto normativo contenido el Art. 52 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales v Control Constitucional": es preciso mencionar que en el mismo caso citado por el peticionario se establece claramente (foja 13 de la sentencia No. 035-14-SEP-CC, caso No. 1989-12-EP), que: "La Corte Constitucional ha señalado en su línea jurisprudencial que el universo de análisis de la Corte de casación se circunscribe a la sentencia objeto del recurso de casación en función de lo planteado por el recurrente y discutido por la contraparte"; en efecto, 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 a través 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 las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, tienen por objeto las consideraciones

de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo; consecuentemente el recurso de casación tiene sus límites ya que únicamente debe resolver los cargos planteados por el recurrente; en tal virtud no es competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia solucionar conflictos de coordinación que existan entre las instituciones públicas. Por lo expuesto, en la especie, esta Sala Especializada resolvió con total claridad, precisión y motivación el cargo planteado de falta de aplicación de los incisos primero y segundo del art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación. SÉXTO.- Es pertinente mencionar que el recurso extraordinario de casación tiene como uno de sus objetivos el corregir incorrecciones jurídicas deslizadas en autos o sentencias que atenten contra la unificación de criterios y, en definitiva, contra la legalidad de lo resuelto. Por tal motivo, el Tribunal de Casación debe pronunciarse exclusivamente en base a los fundamentos jurídicos y de hecho que sostengan la justificación de una de las causales previstas para la casación. Es decir que si existen hechos o argumentos que no coadyuven al fundamento del recurso, deben ser rechazados por improcedentes; esto, tanto para resolver el recurso cuanto para atender cualquier incidente, como solicitudes de aclaración de sentencias. Vale indicar que el principal objetivo de la Casación no consiste en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. Teniendo esto en cuenta y según lo expresado en el presente auto y al no adolecer la sentencia de mayoría de falta de claridad, se rechaza la solicitud presentada, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto

en la sentencia de mayoría. Firma por obligación legal el doctor Rómulo Darío Velástegui Enríquez, en virtud a que el referido Juez Nacional emitió su voto salvado. Se ordena que la Actuaria de esta Sala proceda a la devolución del proceso al Tribunal de origen, para los fines consiguientes. Notifíquese.-





En Quito, lunes veinte y cuatro de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y cincuenta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., REPRESENTADO POR JORGE ANTONIO ASTUDILLO PESANTEZ, GERENTE en la casilla No. 1026 y correo electrónico jmeythaler@Imzabogados.com, gpinto@Imzabogados.com, info@Imzabogados.com, egrijalva@Imzabogados.com. DIRECTORA DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico 3157.distrito.guayaquil@aduana.gob.ec, tloyola@aduana.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0922621941 del Dr./Ab. BAIRON JOSE CEVALLOS JARAMILLO. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS EDISON en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA; NARANJO BALSECA LILIANA DEL ROCIO en el correo electrónico Lilia\_naranjo@hotmail.com. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON SECRETARIA RELATORA RAZÓN: Siento como tal que las 36 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17510-2015-00318 (Juicio No. 17510-2015-00318) (Resolución No. 354-2018), que sigue la compañía BOEHRINGER INGELHEIM DEL ECUADOR CIA. LTDA., en contra del DIRECTOR DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS DEL ECUADOR las mismas que las confiero certificadas. Quito, 10 de octubre del 2018. Certifico.-



Resolución No. 355-2018

Recurso N° 068-2017

# FALLO DE MAYORIA DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS Y DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A. PRODUBANCO

DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

#### Recurso Nº 068-2016

Quito, martes 11 de septiembre del 2018, las 15h55 .-

#### **ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario General-Procurador Judicial del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, en contra de la sentencia dictada el 14 de diciembre del 2016, a las 10h07 por la Sala Única del Tribunal Distrital Tributario con sede en el cantón Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación N° 17510-2015-00257, en contra del Acta de

Determinación N° 17201524900852727, correspondiente por impuesto a los activos en el exterior de los períodos de enero a diciembre del ejercicio económico 2013.

#### **ANTECEDENTES**

- 1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 21 de diciembre del 2016, el casacionista se fundamentó en las causales primera y quinta de la Ley de Casación, en relación a la indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil, errónea interpretación del artículo 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; y, la falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República del Ecuador.
- 1.2.- Con de fecha jueves 22 de junio del 2017, a las 12h23, el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso en referencia, por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por lo cargos de: Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil. De lo cual el recurrente a manifiesta lo siguiente: "(...) 11. En el considerando sexto de la sentencia, el Tribunal hace el análisis de la pretensión de mi representada de no estar sujeta al pago del IAE por cuanto sólo las inversiones realizadas por las entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores están gravadas con tal tributo. En los apartados 6.1 y 6.2, el Tribunal analiza el objeto de IAE, el hecho generador y los sujetos pasivos de este impuesto, transcribiendo a los Arts. 182, 183 y 185 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, reconociendo expresamente que el hecho generador previsto en el art. 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se encuentra divido en dos circunstancias: Tener fondos fuera del territorio nacional de manera directa o a través de terceros: y, "en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser entidades reguladas por las inversiones en el exterior deben ser entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores". 12. En el apartado 6.3 del mismo considerando, hace mención al objeto social

de Banco de la Producción S.A., según la escritura de constitución y "... concluye que PRODUBANCO S.A., es una entidad regulada por la Superintendencia de Bancos y Seguros...". 13. El análisis desarrollado en los apartados 6.1, 6.2 y 6.3 del considerando sexto tiene por finalidad enfrentar la pretensión de mi representada con la excepción de la Administración, para dilucidar si las inversiones realizadas en el exterior por PRODUBANCO están o no gravadas con el IAE. 14. En el mismo apartado 6.3., el contenido del Art. 60 del Código Orgánico Monetario y Financiero, para señalar "Al ser PRODUBANCO S.A. una entidad financiera está bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros", pero inmediatamente, el Tribunal señala lo siguiente: "En concordancia con el artículo 425 ibídem que dice: "Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a sus cargo el control de las entidades financieras privadas". Y a su vez el artículo 439 ibídem, dispone: "Control. El control societario de estas compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto". 15. El contenido de las normas del Código Orgánico Monetario y Financiero que cita en el apartado 6.3, es decir los Arts. 60, 425 y 439, es uno de los fundamentos que utiliza el Tribunal, para sostener que las inversiones en el exterior, que realizó PRODUBANCO, en los meses de enero a diciembre de 2013, SI están gravadas con el IAE. En efecto, la conclusión del Tribunal es la siguiente: "Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el Código Orgánico Monetario y Financiero, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías". 16. Lo que el Tribunal dejo de considerar al expedir la sentencia, es que el Código Orgánico Monetario y Financiero, fue publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 332 del 12 de septiembre de 2014; de este incontrovertible hecho – la fecha de expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero – se desprende, de manera clara, nítida e indudable, la indebida aplicación que hace el Tribunal de las disposiciones de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, pues el IAE en discusión dentro de este Juicio, es el que

corresponde a las inversiones realizadas por PRODUBANCO en el exterior, durante los meses de enero a diciembre de 2013, es decir antes de la expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero. 17. La indebida aplicación de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero es manifiesta, pues el Tribunal incurre en el craso error, que además es palmario e indudable, de dar a las normas del Código Orgánico Monetario y Financiero que entraron en vigencia en septiembre de 2014, un efecto retroactivo, aplicando esas normas de derecho, para el hecho generador- las inversiones en el exterior - verificado en los meses de enero a diciembre de 2013; lo cual implica la falta de aplicación del Art. 7 del Código Civil que dispone que: "La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo". 18. Es razonamiento del Tribunal se resumen así: Causa: Como PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO y este cuerpo normativo, según las disposiciones de los Arts. 425 y 439, alcanza las actividades de las entidades reguladas por la Superintendencia de Bancos y las reguladas por Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros... Efecto: Las inversiones realizadas en el exterior por PRODUBANCO, si causan el IAE, porque están inmersas en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías. 19. La indebida aplicación de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, resulta decisiva, trascendente y determinante en la parte resolutiva de la sentencia. En efecto, a partir de la aplicación retroactiva de las indicadas normas, el Tribunal concluye que las inversiones realizadas en el exterior, en el año 2013 por PRODUBANCO, SI están gravas con el IAE, porque al ser PRODUBANCO una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo. 20. Es evidente que si el Tribunal no efectuaba la indebida aplicación de Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, la decisión que consta en la parte resolutiva hubiese sido exactamente la contraria.(...)" (Proceso sustanciado en la Sala Primera del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, fs.1986-1991)

1.3.- Con fecha jueves 29 de junio del 2017, el abogado Leonel Ortega Sánchez, Procurador Fiscal del Servicio de Rentas Internas, en contestación al Recurso de Casación planteado manifestó lo siguiente: "(...) En este sentido y teniendo en cuenta que Produbanco en el recurso presentado señala que la norma que se debió aplicar es el artículo 7 del Código Civil, es necesario que se constate si efectivamente se debió aplicar al análisis realizado por el Tribunal A quo; y, establecer si producto de su aplicación la resolución tomada hubiese sido distinta. Bajo este esquema, lo esencial antes de determinar si ha operado o no la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, es establecer en que se circunscribe el caso que fue objeto de análisis por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en la sentencia recurrida; ante esto, se podrá advertir que el motivo de la controversia fue determinar si el Banco de la Producción S.A. cumplió con el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior; y para estó, inicialmente el Tribunal A quo en su análisis puntualizó que está institución financiera estaba regulada y controlada por la Superintendencia de Bancos; y por lo tanto, es sujeto pasivo de este impuesto. ...Por lo tanto, como se podrá observar, esta inferencia no constituye el fundamento sobre el cual el Tribunal A quo basó la resolución del controvertido, que fue establecer si el Banco de la Producción S.A. ha cumplido o no con en (sic) el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior; por lo que, al ser intrascendente, de ninguna manera el supuesto vicio en la sentencia alegada, podría afectar a la decisión tomada por el Tribunal en la sentencia recurrida. En este sentido y con la finalidad de dejar evidenciado el punto de controversia dentro del Juicio No. 17510-2015-0257, es necesario que se considera lo señalado en el acápite Segundo de la sentencia, en el cual, el Tribunal fijó la materia de la Litis, señalando previo el análisis de lo expuesto en la demanda y la contención a la misma que: "La Litis se ha trabado porque el actor no está de acuerdo por considerar que no está inmerso en el hecho generador del impuesto e impugna el Acta de Determinación No. 17201524900852727, por Impuesto a los Activos en el Exterior del ejercicio fiscal 2013 (...)" (El subrayado y con negrillas me corresponde); es decir, el hecho de que el Banco de la Producción S.A. se encuentre o no bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Bancos no fue materia de controversia. (...)" (Proceso de Recurso de Casación sustanciado en la presente Sala, fs.23-25)

1.4.- Es fundamental señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia de mayoría atacada por el recurrente, en su parte considerativa manifestó: "(...) SEXTO.-Este Tribunal procede a revisa lo referente al Impuesto a los Activos en el Exterior. 6.1.-Con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el R.O. Suplemento N° 497 de 30 de Diciembre del 2008, nace el Impuesto a los Activos en el Exterior, en cuyo artículo 182 manifiesta: "Establécese el impuesto mensual sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Del texto transcrito se desprende la determinación de los sujetos pasivos, al señalar que son "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías.", las obligadas a pagar dicho impuesto. 6.2.- En el artículo 183, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (R.O.S., 497 de 30-12-2008), se determina de manera explícita el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior cuando señala. "Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto: 1. La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y, 2. Las inversiones en el exterior de entidades reguladas por el consejo Nacinal de Valores". Aquí se determina el hecho generador y lo divide en dos circunstancias, puede que se dé el hecho generador por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior. o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo: y en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores. Continúa la Ley, y ahora identifica al sujeto pasivo, sobre el cual se manifiesta en el artículo 185, y dice: "Sujetos Pasivos.- Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Aquí determina con claridad meridiana quienes deben pagar este impuesto de manera obligatoria. 6.3.-

PRODUBANCO según la escritura de Constitución de la compañía anónima denominada "BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A."; constituida en la ciudad de Quito, el 21 de Septiembre de 1997 , ante el doctor Rodrigo Salgado Valdez, tienen por Objeto social lo siguiente: "ARTÍCULO SEGUNDO.- OBJETO SOCIAL.- El objeto principal de la Compañías, efectuar todos los actos y contratos permitidos a los Banco por la Ley, tendiente ello a fomentar el desarrollo de todas las actividades productivas del país.- Para este fin podrá establecer las secciones Comerciales, Hipotecarias, de ahorros, de Mandante o cualquier otra, en armonía con las normas jurídicas vigentes.-"; de lo que se concluye que PRODUBANCO S.A., es una entidad regulada por la Superintendencia de Bancos y Seguros, y en el documento del Registro Único de Contribuyente que reposa a fojas 12 del proceso, bajo el título de actividad económica principal dice: "ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION MONETARIA REALIZADA POR LA BANCA COMERCIAL". A su vez, el Código Orgánico Monetario Y Financiero, Libro I, en el artículo 60 señala la finalidad de la Superintendencia de Bancos y Seguros, y dice: "Finalidad. La Superintendencia de Bancos efectuará la vigilancia, auditoría, intervención, control y supervisión de las actividades financieras que ejercen las entidades públicas y privadas del Sistema Financiero Nacional, con el propósito de que estas actividades se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general". Al ser PRODUBANCO S.A. una entidad financiera está bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros. En concordancia con el artículo 425 ibídem que dice: "Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas". Y a su vez el artículo 439 ibídem, dispone: "Control. El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto". Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías. 6.4.- La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario

Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, fue publicada el 30 de diciembre de 2008 en el Registro Oficial N° 497, y en la disposición final expresa: La presente ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial", la misma que fue modificada, entre otros en su artículo 183, cambio que fue publicado en el Registro Oficial Suplemento N° 847 de lunes 10 de diciembre de 2012, y el Acta de Determinación hoy impugnada Nº 1720154900852727 por Impuesto de Activos en el Exterior corresponde a los meses de enero a diciembre del año 2013, con ello se demuestra que el acta de Determinación se emitió con posterioridad y se aplicó en los meses posteriores a la vigencia de la ley y su reforma. SEPTIMO.- 7.1.- En relación al principio de reserva de ley, este tribunal señala que es evidente que el impuesto a los activos en el exterior ha sido creado y reformado por una norma jurídica con rango de ley. por tanto el principio de reserva de ley contemplado en el artículo 301 de la Constitución es satisfecho a plenitud. 7.2.- Sin embargo, lo que interesa para efectos de la controversia, no es solo el cumplimiento formal. y flexibilizado conforme la doctrina señala, cuando dice que constata una tendencia a flexibilizar el principio de reserva de lev mediante concesión al ejecutivo de la potestad tributaria, por lo que el análisis tiene que ir más allá de lo estrictamente formal. 7.3.- En concordancia con lo ya expuesto, la discusión se centra en el elemento constitutivo del tributo que corresponde al "hecho generador", de ahí surge la pretensión del actor, pues considera que al no ser una entidad regulada por el Consejo Nacional de Valores, sus inversiones en el exterior no están sujetas a este impuesto, y por lo tanto, la determinación realizada por la Administración tributaria carece de fundamento legal. 7.4.- Por lo que este tribunal se centra en la aplicación y, por tanto, y correcta interpretación del artículo 183 de la Ley Reformatoria a la Ley de Equidad Tributaria, se considera lo dispuesto por el art. 13 del Código Tributario que dispone: "Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.- Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente,- Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la

tributación.".- Al respecto la doctrina señala que "... es preciso reiterar que en el momento de interpretar, lo que hay que hacer es desentrañar el significado de la norma y, en el último término, toda interpretación se mueve entre dos grandes límites que no se pueden sobrepasar: la letra de la ley y el fin de la norma. 7.5.- En el caso nos encontramos que la ley es clara, no requiere de interpretaciones forzadas, y que la reforma de diciembre de 2012, vigente para el año 2013, periodo al que corresponde la determinación tributaria, es dejar en claro que las inversiones en el exterior de dichas entidades están gravadas con este impuesto. 3) DECISIÓN.- Por lo tanto, y sin tener otra consideración que realizar, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA, este Tribunal de Jueces de la Sala Única del Tribunal Distrital Nº 1 de lo Contencioso Tributario con base en los fundamentos constantes en los Considerandos de este fallo resuelve rechazar la demanda presentada por el señor JORGE IVÁN ALVARADO CARRERA, en calidad de Secretario General , Procurador Judicial del Banco de la Producción PRODUBANCO- y declara la legalidad y legitimidad del Acta de Determinación Nº 17201524900852727, por Impuesto a los Activos en el Exterior del ejercicio económico 2013, suscrita por el señor Luis Antonio Velasco, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. Sin costas, ni honorarios. Notifiquese.- (...)". (Proceso sustanciado en la Sala Primera del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, fs.1974-1975)

### II. INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

Corresponde conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a este Tribunal Especializado de lo Contencioso Tributario, integrado por la doctora Ana María Crespo Santos (en calidad de Jueza Nacional Ponente), los doctores Darío Velástegui Enríquez; y, José Luis Terán Suárez. Jueces Nacionales.

### III. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

3.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por

el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como 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, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y primero de la Ley de Casación.

### IV.-VALIDEZ PROCESAL

**4.1.-** 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.

## 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 la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación del recurso en referencia, por la causal primera, por lo cargos de: Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil.

CAUSAL PRIMERA (ART. 3 Ley de Casación)

Cargo N° 1: Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario.

Cargo N° 2: Falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil.

# 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 lus 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 indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil.

### - CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO

"Art. 60.- Finalidad. La Superintendencia de Bancos efectuará la vigilancia, auditoría, intervención, control y supervisión de las actividades financieras que ejercen las entidades públicas y privadas del Sistema Financiero Nacional, con el propósito de que estas actividades se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general."

"Art. 425.- Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas."

"Art. 439.- Control. El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto."

# - CÓDIGO CIVIL

"Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes:"

6.3.- En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación 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 de su parte dispositiva;". Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la Sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios in iudicando por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. 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: 1) APLICACIÓN INDEBIDA: Que se produce cuando el juzgador de manera equivocada aplica una norma de derecho al caso en análisis que no es la llamada a gobernar o resolver el caso debatido, vale decir la norma es entendida rectamente pero la aplica a un caso no gobernado por la misma. 2) FALTA DE APLICACIÓN: Esta se produce por la omisión que realiza el juzgador en el uso de la norma, es decir no aplica la norma llamada a gobernar o resolver el asunto, en esta infracción se observa un error de existencia de la norma por exclusión de la misma en la sentencia. 3) ERRONEA INTERPRETACION: Consiste en que el juzgador le da a la norma de derecho un alcance mayor, menor o distinto del que le dio el legislador.

En consideración José Carrión Lugo, señala lo siguiente: "... En resumen debemos precisar que el recurso de casación tiene por finalidad esencial el control jurídico de las resoluciones judiciales con el propósito de lograr la correcta observación y aplicación del derecho objetivo material o procesal. Su finalidad es evitar la infracción o la violación de la norma jurídica."

**6.4.-** En consideración, el recurrente alega la indebida aplicación y falta de aplicación de norma sustantiva, al respecto Luis Cueva Carrión, en su doctrina señala lo siguiente:

## Aplicación indebida de la ley sustantiva

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> José Carrión Lugo, El Recurso de Casación, Revista Nrc. 1 de la Facultad de Derecho Universidad Nacional Mayor de San Marcos, año 2001, pág. 28.

"Aplicar indebidamente la ley significa: aplicarla en forma que no se debe hacerlo; aplicarla mal; hacer un mal empleo de la ley o de sus principios para cometer un ilícito, un injusto o una falta de equidad al momento de declarar el derecho. La aplicación indebida de la norma tiene lugar cuando se la aplica para un caso que no es el contemplado por ella o cuando se aplica una norma que no corresponde para el caso que juzga. Aplica indebidamente la ley sustantiva quien procede contra lo está lo establecido por el derecho vigente. Cuando el juez aplica indebidamente la norma jurídica, subjetivamente, crea otro universo jurídico diverso de la objetividad jurídica; pero, con el recurso de casación se lo destruye y se lo reemplaza por otro fundado en la verdadera relación jurídica vigente."<sup>2</sup>

### Falta de Aplicación de la ley sustantiva

"La falta de aplicación de la norma sustantiva tiene que ver con la existencia de ella, es decir, con la ontología jurídica. Falta de aplicación significa: no aplicar la ley, por ignorancia de su existencia o porque, deliberadamente, se la ignora. Es no emplearla ni utilizarla en la solución de un caso jurídico pese a que existe y es aplicable al caso en cuestión."

**6.4.1**.- En función de lo expuesto y de la alegación efectuada por el casacionista sobre la Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil. Esta Sala Especializada ha procedido al examen de la sentencia atacada y de los hechos se desprende los siguientes:

"(...) 6.1.-Con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el R.O. Suplemento N° 497 de 30 de Diciembre del 2008, nace el Impuesto a los Activos en el Exterior, en cuyo artículo 182 manifiesta: "Establécese el impuesto mensual sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Luis Cueva Carrión, La Casación en materia civil, Ediciones Cueva Carrión, Quito- Ecuador, año 2011, pág. 237.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Ibídem, pág. 238

el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Del texto transcrito se desprende la determinación de los sujetos pasivos, al señalar que son "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías.", las obligadas a pagar dicho impuesto.(...)" (Proceso de Recurso de Casación sustanciado en la presente Sala, fs.1974 reverso)

De conformidad con lo antes señalado, esta Sala especializada considera que es un error creer que desde la promulgación de la Ley Orgánica Monetaria y Financiera publicada en el Suplemento Segundo del Registro Oficial N° 332, del 12 de septiembre de 2014, se establece como órgano de control a la Superintendencia de Bancos, cuando desde la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero publicada en el Registro Oficial 250, de 23 de enero del 2001, en su artículo 1 a la Superintendencia de Bancos y Seguros como entidad encargada de la supervisión y control del sistema financiero.

De acuerdo con lo indicado el artículo 182 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria establece que las entidades financieras que poseen o tengan inversiones en el exterior y se encuentren reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las intendencias de Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías, se las considera como sujeto pasivo del tributo a pagar por activos en el exterior.

Continuando con el análisis de la sentencia del Tribunal de instancia:

"(...) 6.2.- En el artículo 183, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (R.O.S., 497 de 30-12-2008), se determina de manera explícita el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior cuando señala, "Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto: 1. La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio

nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y, 2. Las inversiones en el exterior de entidades reguladas por el consejo Nacional de Valores". Aquí se determina el hecho generador y lo divide en dos circunstancias, puede que se dé el hecho generador por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior, o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores. Continúa la Ley, y ahora identifica al sujeto pasivo, sobre el cual se manifiesta en el artículo 185, y dice: "Sujetos Pasivos.- Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Aquí determina con claridad meridiana quienes deben pagar este impuesto, de manera obligatoria. (...)"

En el mismo sentido esta Sala especializada considera que el artículo 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, no restringe solo a las entidades que se encuentren bajo la regulación del Consejo Nacional de Valores, sino que también a las que están supeditadas a la Superintendencia de Bancos, la misma normativa emitida el 2008 respecto al impuesto activos en el exterior, considera como sujeto pasivo a las instituciones financieras, en el marco de los siguientes presupuestos: a) Tener fondos disponer e inversiones en el exterior; y, b) Estar regulada por la Superintendencia de Bancos. Es menester señalar que el hecho generador el presente impuesto es la tenencia de cualquier título, de fondo disponible en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional o de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional. En virtud de lo antes expuesto, el Tribunal de instancia en su Sentencia establece la relación que existe entre los presupuestos que tiene el sujeto pasivo y el hecho generador, dejando en evidencia que Banco de la Producción S.A. está enmarcado por la normativa antes indicada.

En la Sentencia de la Sala juzgadora de instancia en su apartado número 6.3 nos indica lo siguiente:

"(...) 6.3.- PRODUBANCO según la escritura de Constitución de la compañía anónima denominada "BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A."; constituida en la ciudad de Quito, el 21 de Septiembre de 1997, ante el doctor Rodrigo Salgado Valdez, tienen por Objeto social lo siguiente: "ARTÍCULO SEGUNDO.- OBJETO SOCIAL.- El objeto principal de la Compañías, efectuar todos los actos y contratos permitidos a los Banco por la Ley, tendiente ello a fomentar el desarrollo de todas las actividades productivas del país.- Para este fin podrá establecer las secciones Comerciales, Hipotecarias, de ahorros, de Mandante o cualquier otra, en armonía con las normas jurídicas vigentes.-"; de lo que se concluye que PRODUBANCO S.A., es una entidad regulada por la Superintendencia de Bancos y Seguros, y en el documento del Registro Único de Contribuyente que reposa a fojas 12 del proceso, bajo el título de actividad económica principal dice: "ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION MONETARIA REALIZADA POR LA BANCA COMERCIAL". A su vez, el Código Orgánico Monetario Y Financiero, Libro I, en el artículo 60 señala la finalidad de la Superintendencia de Bancos y Seguros, y dice: "Finalidad. La Superintendencia de Bancos efectuará la vigilancia, auditoría, intervención, control y supervisión de las actividades financieras que ejercen las entidades públicas y privadas del Sistema Financiero Nacional, con el propósito de que estas actividades se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general". Al ser PRODUBANCO S.A. una entidad financiera está bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros. En concordancia con el artículo 425 ibídem que dice: "Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas". Y a su vez el articulo 439 ibidem, dispone: "Control. El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto". Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO. está

inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías. (...)"

De acuerdo a lo expuesto, el análisis realizado por la Sala de instancia, respecto del objeto social que tiene el Banco de la Producción S.A., en su escritura de Constitución de la compañía y Registro Único de Contribuyentes, su giro de negocio es efectuar todos los actos y contratos permitidos a los Bancos por la Ley, y como acertadamente hace referencia el Tribunal a los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, al mencionar que las facultades que tiene la Superintendencia de Bancos y el control que ejerce ante las entidades financieras privadas. Es decir que estas normas fueron utilizadas por el Tribunal como una referencia para sustentar aún más el criterio de que el Banco de la Producción está sujeto al control de la Superintendencia de Bancos razón por la cual no se configura la indebida aplicación.

En función de lo expuesto, esta Sala especializada considera que el Banco de la Producción S.A., está enmarcado como sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior, de conformidad con los artículos 183 y 185 de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, siendo que además la Litis en el presente caso se determinó en que el actor no estaba de acuerdo por considerar que no está inmerso en el hecho generador y por lo tanto impugnó el acta de determinación, es decir que el punto central de discusión de Instancia, fue establecer si Produbanco estaba no inmerso en el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior, y que ha decir del Tribunal en el numeral 7.3 de la sentencia, estableció que la discusión se centró en el elemento constitutivo del tributo que corresponde al hecho generador, por lo que el Tribunal centró su análisis en la aplicación y correcta interpretación del artículo 183 de la Ley Reformatoria a la Ley de Equidad Tributaria, de lo cual finalmente concluyó rechazando la pretensión del actor y ratificó el Acta de Determinación, es decir concluyó que Produbanco si está inmerso en el hecho generador del IAE. Normas legales y hechos que no han sido objeto de este Recurso de Casación y que constituyen las normas llamadas a resolver la causa, razón por la que no

existe una proposición jurídica completa en la presentación del Recurso de Casación, siendo que las normas que son las que resolvieron el fondo de la controversia no han sido materia del recurso quedando en firme en la sentencia de instancia el que el Produbanco está inmerso en el hecho generador del IAE.

Y que en cuanto a las normas de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, sirvieron al Tribunal para reforzar su criterio pero que de ninguna manera son determinantes en la parte resolutiva de la sentencia.

**6.5.-** En tal virtud, con los antecedes expuestos se demuestra que no se ha establecido la indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, y en consideración tampoco la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil que alega el recurrente.

# VII. DECISIÓN

- **7.1.-** Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado los vicios alegados por el casacionista.
- 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.- NO CASAR** la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2016, a las 10h07, por la Sala Única del Tribunal Distrital Tributario con sede en el cantón Quito, en los términos señalados en el Considerando VI de esta Sentencia.
- 8.2.- Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora (E) la Dra. Ivonne Guamaní León.

8.3.- Sin costas.

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

Ora. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

or. José Luis Terán Suájez

JUEZ NACIONAL

Dr. Dario Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

**VOTO SALVADO** 

Certifico:

Dra. Ivonne Guamaní León

SECRETARIA RELATORA (E)

Recurso de Casación No. 2017-0068 R

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

VOTO SALVADO: Dr. Darío Velástegui Enríquez

ACTOR:

BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A. PRODUBANCO

(RECURRENTE).

DEMANDADO:

Director Zonal No.9 del Servicio de Rentas Internas.

Quito, a martes 11 de septiembre del 2018, las 15h55.-

VISTOS: (2017-0068)

#### I. ANTECEDENTES:

1.1. El señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario general, procurador judicial del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2016, las 10h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-0257, propuesto por el BANCO DE LA PRODUCCION S.A. PRODUBANCO en contra del Director Zonal No. 9 del Servicio de Rentas Internas, mediante el que impugna el acta de determinación No. 17201524900852727, notificada el 8 de junio de 2015, por concepto del Impuesto a los Activos en el Exterior (IAE) correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 2013, fallo que en su parte relevante señala: "(...) rechazar la demanda presentada por el señor JORGE IVÁN ALVARADO CARRERA, en calidad de Secretario General , Procurador Judicial del Banco de la Producción PRODUBANCO- y declara la legalidad y legitimidad del Acta de Determinación  $N^{\circ}$  17201524900852727, por Impuesto a los Activos en el Exterior del ejercicio económico 2013, suscrita por el señor Luis Antonio

Velasco, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. Sin costas, ni honorarios. Notifiquese.- (...)".

- 1.2. La pretensión jurídica del señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario general, procurador judicial del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, es que la sentencia: "(...) case la sentencia recurrida y declare que la misma ha incurrido en las violaciones de las normas legales antes señaladas, y, conforme lo manda el Art. 16 de la Ley de Casación expida en su lugar la sentencia que corresponda, dejando sin efecto las diferencias establecidas en el Acta de Determinación Nº 17201524900852727 por el IAE por los meses enero a diciembre de 2013 a cargo de mi representada. (...)" (transcripción del escrito correspondiente);
- 1.3. El recurso de casación admitido a trámite por el tribunal juzgador mediante auto de 23 de diciembre de 2016; las 11h13, ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso; y,

### II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:

2.1. Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud del sorteo que consta a fs. 29 del proceso; así como de las Resoluciones N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y la Resolución N° 009-2018 de 23 de enero del 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; y, las Resoluciones N° 01-2018 de 26 de enero del 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; y en atención a lo previsto en los arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

### 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 señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario general, procurador judicial del Banco de la Producción S.A, fundamentó su recurso de casación en las causales primera y quinta del art. 3 de la Ley de Casación Codificada, donde manifiesta que, en la sentencia recurrida se infringieron las siguientes normas de derecho: arts. 76, numeral 7 literal l), 120, 131 y 301 de la Constitución de la República del Ecuador; 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero; 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; y, 7 del Código Civil. Mediante auto de fecha 22 de junio de 2017, las 12h23 el Dr. Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a esa fecha, declaró la admisibilidad parcial del recurso de casación al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por la primera causal, por indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del art. 7 del Código Civil.
- 4.1.1. Al respecto de la indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, el casacionista expone que: "(...) 11. En el considerando sexto de la sentencia, el Tribunal hace el análisis de la pretensión de mi representada de no estar sujeta al pago del IAE por cuanto sólo las inversiones realizadas por las entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores están gravadas con tal tributo. En los apartados 6.1. y 6.2, el Tribunal analiza el objeto de IAE, el hecho generador y los sujetos pasivos de este impuesto, transcribiendo los Arts. 182, 183 y 185 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, reconociendo expresamente que el hecho generador previsto en el art. 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad

Tributaria del Ecuador se encuentra dividido en dos circunstancias: Tener fondos fuera del territorio nacional de manera directa o a través de terceros: y, "en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser en entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores". 12. En el apartado 6.3. del mismo considerando, hace mención al objeto social de Banco de la Producción S.A., según la escritura de constitución y "...concluye que PRODUBANCO S.A., es una entidad regulada por la Superintendencia de Bancos y Seguros...". 13. El análisis desarrollado en los apartados 6.1, 6.2 y 6.3. del considerando sexto tiene por finalidad enfrentar la pretensión de mi representada con la excepción de la Administración, para dilucidar si las inversiones realizadas en el exterior por PRODUBANCO están o no gravadas con el IAE. 14. En el mismo apartado 6.3., el Tribunal cita el contenido del Art. 60 del Código Orgánico Monetario y Financiero, para señalar "Al ser PRODUBANCO S.A. una entidad financiera está bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros", pero inmediatamente, el Tribunal señala lo siguiente: "En concordancia con el artículo 425 ibídem que dice: "Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas". Y a su vez el artículo 439 ibídem, dispone: "Control. El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto". 15. El contenido de las normas del Código Orgánico Monetario y Financiero que cita en el apartado 6.3., es decir los Arts. 60, 425 y 439, es uno de los fundamentos que utiliza el Tribunal, para sostener que las inversiones en el exterior, que realizó PRODUBANCO, en los meses de enero a diciembre de 2013, SÍ están gravadas con el IAE. En efecto, la conclusión del Tribunal es la siguiente: "Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de

Valores de la Superintendencia de compañías". 16. Lo que el Tribunal dejó de considerar al expedir la sentencia, es que el Código Orgánico Monetario y Financiero, fue publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 332 **de 12 de septiembre de 2014**; de este incontrovertible hecho - la fecha de expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero - se desprende, de manera clara, nítida e indudable, la indebida aplicación que hace el Tribunal de las disposiciones de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, pues el IAE en discusión dentro de este Juicio, es el que corresponde a las inversiones realizadas por PRODUBANCO en el exterior, durante los meses de enero a diciembre de 2013, es decir antes de la expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero. 17. La indebida aplicación de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero es manifiesta, pues el Tribunal incurre en el craso error, que además es palmario e indudable, de dar a las normas del Código Orgánico Monetario y Financiero que entraron en vigencia en septiembre de 2014, un efecto retroactivo, aplicando esas normas de derecho, para el hecho generador – las inversiones en el exterior - verificado en los meses de enero a diciembre de 2013; lo cual implica la falta de aplicación del Art. 7 del Código Civil que dispone que: "La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo". 18. Es razonamiento del Tribunal se resume así: Causa: Como PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO y este cuerpo normativo, según las disposiciones de los Arts. 425 y 439, alcanza las actividades de las entidades reguladas por la Superintendencia de Bancos y las reguladas por Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros ... Efecto: Las inversiones realizadas en el exterior por PRODUBANCO, si causan el IAE, porque están inmersas en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías.19. La indebida aplicación de los Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, resulta decisiva, trascendente y determinante en la parte resolutiva de la sentencia. En efecto, a partir de la aplicación retroactiva de las indicadas normas, el

Tribunal concluye que las inversiones realizadas en el exterior, en el año 2013 por PRODUBANCO, SÍ están gravadas con el IAE, porque al ser PRODUBANCO una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo. 20. Es evidente que si el Tribunal no efectuaba la indebida aplicación de Arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, la decisión que consta en la parte resolutiva hubiese sido exactamente la contraria. (...)"

4.2. Realizado el traslado al Director Zonal No. 9 del Servicio de Rentas Internas, dando contención a la admisibilidad parcial en referencia, en lo que se refiere a la indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del art. 7 del Código Civil, manifiesta que: "(...) Al respecto, se debe considerar que la parte recurrente mantiene el argumento de que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en la sentencia que está siendo objeto de análisis, aplicó indebidamente los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, siendo estas normas determinantes al momento de establecer que Produbanco se encuentra inmerso en la calidad de sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior, para finalmente establecer que se dejó de aplicar el artículo 7 del Código Civil. Con la finalidad de realizar un análisis en relación a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación alegada, se debe considerar señores jueces que en el caso de que el recurrente argumente la aplicación indebida de una norma, es indispensable que señale y establezca cual es la norma que se dejó de aplicar al caso concreto, y que si se aplicaba, tenía una trascendencia fundamental en la resolución tomada. En este sentido y teniendo en cuenta que Produbanco en el recurso presentado señala que la norma que se debió aplicar es el artículo 7 del Código Civil, es necesario que se constate si efectivamente es aplicable al análisis realizado por el Tribunal A quo; y, establecer si producto de su aplicación la resolución tomada hubiese sido distinta. Bajo este esquema, lo esencial antes de determinar si ha operado o no la

causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, es establecer en que se circunscribe el caso que fue objeto de análisis por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en la sentencia recurrida; ante esto, se podrá advertir que el motivo de la controversia fue determinar si el Banco de la Producción S.A. cumplió con el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior; y para estó (sic), inicialmente el Tribunal A quo en su análisis puntualizó que ésta institución financiera estaba regulada y controlada por la Superintendencia de Bancos; y por lo tanto, es sujeto pasivo de este impuesto. En este sentido, de la revisión de la sentencia recurrida se podrá observar que la normativa supuestamente aplicada de forma indebida, sirvió exclusivamente como argumento para que el Tribunal infiera que el Banco de la Producción S.A. es una institución que se encuentra regulada por la Superintendencia de Bancos; por lo que, es sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior. Entonces, bajo el supuesto de que los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero fueron indebidamente aplicados según los argumentos del recurrente, cabe preguntarse ¿EI artículo 7 del Código Civil permitiría inferir que una entidad está sometida o no al control de la Superintendencia de Bancos; y por consiguiente, es sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior? Para responder esta interrogante, se torna necesario revisar el texto del artículo 7 del Código Civil, citado por el recurrente, el mismo que establece: "La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo (...)", como se puede observar señores jueces, la norma citada hace referencia a los efectos y la vigencia de la ley, que al establecer de forma general el tiempo en el que está rige, es aplicable para cualquier norma; sin embargo, de ninguna manera pudo ni puede ser aplicada para el análisis de un caso especial y puntual como establecer si una entidad está o no controlada y regulada por la Superintendencia de Bancos; y por tanto, es o no sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior. En función de lo expuesto, se puede observar señores jueces que el artículo

7 del Código Civil es impertinente y por lo tanto inaplicable, toda vez que de ninguna forma permitirá efectuar y desarrollar un análisis respecto de si una institución está bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Bancos y si consecuencia de esto es sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior. En virtud de lo señalado, ha quedado claro que el artículo 7 del Código Civil no podría bajo ningún concepto ser utilizado para resolver el caso controvertido; y, que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario pueda efectuar una modificación sustancial de la decisión tomada el fallo recurrido; por lo que, se puede apreciar claramente que el recurrente no ha efectuado una adecuada fundamentación en relación a la causal invocada pues, no han sido debidamente determinadas las normas jurídicas que a su criterio han sido violadas y por consiguiente no se ha formulado adecuadamente la proposición jurídica completa. En relación a lo expuesto, el doctor Santiago Andrade Ubidia ha manifestado que: "Cuando se interpone un recurso de casación, deben señalarse concreta y específicamente las disposiciones legales que se estima han sido violadas. Si no hay esta determinación, no podrá prosperar el recurso". Así mismo, señala que: "La primera Sala de lo Civil y Mercantil se ha referido al tema de la determinación de las normas de derecho transgredidas (lo que comprende a los precedentes jurisprudencia/es obligatorios), para señalar que no siempre basta con señalar una disposición legal, sino que es necesario formular la proposición jurídica completa, de la siguiente manera: el recurso de casación tiene que revestir la forma que la técnica llama proposición jurídica completa. Si el recurrente no plantea tal proposición señalando con precisión una a una y todas las normas de derecho que estima violadas en la sentencia sino que se limita a una cita parcial o incompleta de ellas, el recurso no está debidamente formalizado. Como lo dice el tratadista NUNEZ ARISTIMUÑO: "La fundamentación de la infracción debe hacerse en forma clara y precisa, sin incurrir en imputaciones vagas vinculando el contenido de las normas que se pretenden infringidas con los hechos y

circunstancia a que se refiere la violación, esto es que la infracción debe ser demostrada sin que a tal efecto baste señalar que la sentencia infringió tal o cual precepto legal, es necesario que se demuestre cómo, cuándo y qué sentido se incurrió en la infracción". Y, en relación a la proposición jurídica completa y causal primera, concluye: "Respecto de la causal primera, también es imprescindible realizar la "proposición jurídica completa": no es suficiente señalar una norma de derecho sustantivo, sino que deberá examinarse si ella contiene una proposición jurídica completa, ya que de no serlo, es necesario precisar todas las disposiciones legales que la constituyen". Adicionalmente, es fundamental que se considere que si bien inferir que el Banco de la Producción S.A. es una institución controlada y regulada por la Superintendencia de Bancos, ésta precisión constituye un hecho de conocimiento público que a lo largo del proceso no fue materia de controversia y que por lo tanto no podría influir en la decisión. Por lo tanto, como se podrá observar, esta inferencia no constituye el fundamento sobre el cual el Tribunal A quo basó la resolución del controvertido, que fue establecer si el Banco de la Producción S.A. ha cumplido o no con en el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior; por lo que, al ser intrascendente, de ninguna manera el supuesto vicio en la sentencia alegado, podría afectar a la decisión tomada por el Tribunal en la sentencia recurrida. En este sentido y con la finalidad de dejar evidenciado el punto de controversia dentro del Juicio No. 17510-2015-0257, es necesario que se considere lo señalado en el acápite SEGUNDO de la sentencia, en el cual, el Tribunal fijó la materia de la litis, señalando previo el análisis de lo expuesto en la demanda y la contestación a la misma que: "La Litis se ha trabado porque el actor no está de acuerdo por considerar que no está inmerso en el hecho generador del impuesto impugna elActa de Determinación No. 17201524900852727, por Impuesto a los Activos en el Exterior del ejercicio fiscal 2013 (...)" (El subrayado y con negrilla corresponde); es decir, el hecho de que el Banco de la Producción S.A. se

encuentre o no bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Bancos no fue materia de controversia. Lo expuesto permitirá advertir que la supuesta aplicación indebida alegada por el recurrente además de no estar debidamente fundamentada conforme ha sido explicado en los párrafos previos, no tiene relevancia alguna respecto a la resolución del caso controvertido que fue establecer el cumplimiento por parte del Produbanco del hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior. (...)"

### V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

**5.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, examinará si la sentencia recurrida por el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario general, procurador judicial del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, se enmarca en la causal y vicios propuestos:

**CAUSAL PRIMERA:** El recurrente considera que en el fallo del Tribunal *A quo*, se configura la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el cargo de indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del art. 7 del Código Civil.

# VI. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA CASACIÓN Y RESOLUCION DE LOS PROBLEMAS JURIDICOS.

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."; así mismo, Jaime Guasp señala que: "La casación se concibe como un recurso donde se platean

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Hernando Devis Echandía, "Nociones Generales de Derecho Procesal Civil" pág. 797

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."2 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).3. De la Rúa señala que: "la casación es 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"4. Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional 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 al problema jurídico planteado 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

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

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

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 iundicando, 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."5; Falta de Aplicación: "La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia."6; 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." Con esta consideración, se pasa a analizar el cargo admitido:

6.2.1. Para el análisis de problema propuesto, corresponde a esta Sala transcribir el contenido del considerando 6.2., del fallo recurrido: "(...) En el artículo 183, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el

-

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

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Tolosa Villabona, Luis Armando. Ob. Cit., pág. 359

<sup>&</sup>lt;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.

Ecuador, (R.O.S., 497 de 30-12-2008), se determina de manera explicità el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior cuando señala, "Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto: 1. La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y. 2. Las inversiones en el exterior de entidades reguladas por el consejo Nacinal de Valores (sic)". Aquí se determina el hecho generador y lo divide en dos circunstancias, puede que se dé el hecho generador por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior, o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores". (...)

En la parte final del apartado 6.3. de la sentencia recurrida el Tribunal de instancia, luego de citar y transcribir las disposiciones de los arts. 60, 425 y 439 del Código Monetario y Financiero concluye manifiesta: "Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías".

**6.2.2.** A fin de establecer si se configuran o no los vicios alegados por el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, secretario general, procurador judicial del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, consistentes en la indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del art. 7 del Código Civil, se procede a transcribir las normas infringidas:

# Código Orgánico Monetario y Financiero

Art. 60: "Finalidad.- La Superintendencia de Bancos efectuará la vigilancia, auditoría, intervención, control y supervisión de las actividades financieras que ejercen las entidades públicas y privadas del Sistema Financiero Nacional, con el propósito de que estas actividades se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general."

Art. 425: "Control de la Superintendencia de Bancos.- La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas."

Art. 439: "Control.- El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto."

### - Código Civil

**Art.** 7: "La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes: (...)"

**6.2.3.** De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal A quo, ha establecido como motivo de controversia, que: "(...) SEGUNDO.- La Litis se ha trabado porque el actor no está de acuerdo por considerar que no está inmerso en el hecho generador del impuesto e impugna el Acta de Determinación Nº 17201524900852727, por Impuesto a los Activos en el Exterior del ejercicio económico 2013, mediante la cual la administración determinó valores a pagar por Impuestos de Activos en el Exterior de propiedad de PRODUBANCO, considerando que en dicha determinación existe una incorrecta aplicación de la ley. Por su parte la administración tributaria señala que el acto es legítimo y está obligado a cumplirse. (...)", estableciendo como hechos probados que "(...) el acto impugnado el mismo que fue emitido el 8 de junio de 2015, notificado el mismo día, e impugnado el 03 de julio de 2015,

es decir dentro del término legal que señala el artículo 229 del Código Tributario. 5.1.- La Constitución de la República del Ecuador determina en el artículo 300 "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. (...)". A su vez en el artículo 301 estipula que: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley". Y manifiesta en el artículo 120 que la Asamblea Nacional "(...) tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados". De la lectura de esta normativa la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria cumple con todos los requisitos establecidos en la Constitución por tanto es aplicable en este caso. 5.2.- La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, por expresa disposición del artículo 2 numeral 2, otorga a esta institución la facultad de Determinación, Recaudación y Control; el Servicio de Rentas Internas al haber notificado con la Orden de Determinación Nº 2012170015, de 18 de septiembre de 2014 sobre el Impuesto a los Activos en el Exterior, ha actuado en el marco de la ley, y ha dado cumplimiento con lo dispuesto en ella, y el procedimiento de determinación está reglado en el Código Tributario, y en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.(...)" centrando su análisis en determinar si se cumplió el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior, siendo éste, el motivo por el que es propuesto este recurso de casación, ya que a criterio del casacionista existe indebida aplicación de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del art. 7 del Código Civil.

6.2.3.1. Más allá de que el texto del art. 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria citado en el apartado 6.2., de la sentencia recurrida, no corresponde al publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 497 de 30 de diciembre de 2008, sino al reformado por la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 847 de 10 de diciembre de 2012, vigente en el año 2013, en el que, el Tribunal a quo, en el ya referido apartado 6.2. de su sentencia, fija la premisa mayor para resolver el objeto de la controversia y señala que: "En el artículo 183, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (R.O.S., 497 de 30-12-2008), se determina de manera explícita el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior cuando señala, "Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto: 1. La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y, 2. Las inversiones en el exterior de entidades reguladas por el consejo Nacinal de Valores (sic)". Aquí se determina el hecho generador y lo divide en dos circunstancias, puede que se dé el hecho generador por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior, o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores".

**6.2.3.2.** En la frase final del apartado 6.3. de la sentencia recurrida el Tribunal de instancia, luego de citar y transcribir las disposiciones de los arts. 60, 425 y 439 del Código Monetario y Financiero concluye señalando: "Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías".

6.2.3.3. Una vez revisada y analizada la sentencia de instancia, los fundamentos expuestos por el casacionista y la contestación del recurso de casación por parte de la autoridad demandada, esta Sala Especializada, tiene como base para su decisión que la concepción nullum tributum sine lege (no hay tributo sin ley), es imperante al momento de establecer la relación jurídico tributaria, pues recalca la importancia del principio de legalidad, ya que todos los tributos deben estar previamente establecidos en la ley, estableciendo certeza y garantizando seguridad jurídica, el cumplimiento de las normas y derecho de las partes, en cuanto a las afectaciones del patrimonio del contribuyente, por efecto de las prestaciones pecuniaria de carácter obligatorias que debe realizar a favor del sujeto activo, siendo en consecuencia, necesario delimitar la esfera de aplicación de la normas no solo en cuanto a hecho fáctico contenido en las normas; sino también, el verificar el tiempo en que dicho hecho revelador de capacidad económica, fue configurado y el contenido de la norma aplicable al momento de su generación, ya que las leyes tributarias, no solo se limitan a describir hechos imponibles, sino también su tiempo de aplicación, restringido a la vigencia y más concretamente a la temporalidad de la existencia de la norma; pues, de acuerdo a lo establecido en nuestro ordenamiento constitucional y jurídico, las leyes rigen para futuro; el profesor Marcial Rubio Correa, en su artículo denominado "La validez y vigencia de las normas jurídicas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", publicado en Themis Revista de Derecho No. 51, http://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis 051.pdf, al respecto de la vigencia, establece que, "(...) La vigencia es, prácticamente, una circunstancia de hecho en relación con el nacimiento de la norma: (...)" y por ello, por disposición normativa, esta rige desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a su publicación (art. 11 Código Tributario), sumado a esto, la normativa Tributaria, se funda entre otros, en el principio de irretroactividad de la Ley constante de forma expresa en el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador y en el art. 5 del Código Tributario, y sobre el que, José Vicente Troya Jaramillo, en el libro "Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario",

Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (Quito: Editorial Cevallos, 2013, 226), ha manifestado que: "No es razonable gravar capacidades económicas pretéritas", principio rector de nuestro régimen tributario ecuatoriano, que es cimiento de la garantía de la seguridad jurídica y el derecho constitucional del cumplimiento de las normas, como una forma de limitación de las actuaciones de las administraciones tributarias en relación de las obligaciones tributarias formales y materiales de los contribuyentes y que los administradores de justicia, tengan la facultad de controlar la aplicación de la misma.

6.2.3.4. En función de lo antes expuesto, se advierte que el Tribunal de instancia, reconoció y dejó establecido que el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior se verifica en dos circunstancias; la primera por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior, o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y, la segunda, que se refiere a las inversiones, que conforme lo advierte el mismo Juzgador, el numeral 2 del art. 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores.

6.2.3.5. Es evidente que el Tribunal de instancia recurre a las normas del Código Orgánico Monetario y Financiero, para determinar si respecto del Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, se configura el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior, y es ahí en donde se configura el yerro acusado, pues el Tribunal aplica normas que no son las llamadas a regular, gobernar u operar en el caso debatido, en razón de que los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, no eran, ni podían, ser aplicables en los meses de enero a diciembre de 2013, toda vez que, el indicado Código entró en vigencia al publicarse en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 332 de 12 de septiembre de 2014, y cuya Disposición Final, establece que entrará en vigencia desde la fecha de su publicación en el Registro Oficial. El yerro se torna más notorio cuando el Tribunal de instancia, cita el art. 439 del

Código Orgánico Monetario Financiero, que establece que el control societário de las compañías auxiliares del sistema financiero está a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, vinculando esta norma con el del art. 183 numeral 2 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Lo que existe de parte del Tribunal de Instancia es la aplicación retroactiva de las disposiciones de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, y la aplicación de estas normas se convierte en la causa eficiente para concluir que el Banco de la Producción S.A. PRODUBANCO, es sujeto pasivo del Impuesto a los Activos en el Exterior. Al contrario de lo que sostiene la autoridad demandada en la contestación del recurso de casación, es precisamente que, a consecuencia de la aplicación retroactiva de los arts. 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, que el Tribunal de instancia elige normas de derecho que no están llamadas resolver el objeto de la controversia, generando una resolución distinta a la que debió en estricto sentido de legalidad y vigencia de la norma aplicable, considerando que el Tribunal a quo dejó establecido que el hecho generador del impuesto objeto de la litis, en el caso de las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores. De lo expuesto se evidencia que se han configurado tanto la causal como los vicios propuestos por el recurrente.

#### 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 emitida el 14 de diciembre de 2016, las 10h07, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, de acuerdo a las consideraciones señaladas en el apartado 6 de esta sentencia, en consecuencia, se deja sin efecto la sentencia recurrida, así como el acta de determinación No. 17201524900852727 de 8 de junio de 2015, que establece diferencias por concepto del Impuesto a los Activos en el Exterior (IAE) correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de

2013. Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018, suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos. Sin Costas.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-

Dra. Ana María Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

Dr. José Luis Terán Suarez

JUEZ NACIONAL

Dr. Dario Velástegui Enríquez

JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO

Certifico:

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León

SECRETARIA RELATORA (E)



En Quito, martes once de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y cuarenta y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: BANCO DE LA PRODUCCION S.A. PRODUBANCO (JORGE IVAN ALVARADO CARRERA, SECRETARIO GENERAL Y PROCURADOR JUDICIAL) en la casilla No. 1338 y correo electrónico juridico.prado17@foroaboabogados.ec, mprado@ejprado.com. secretaria@ejprado.com, prado17@foroabogados.ec, en el casillero electrónico No. 1705687901 del Dr./Ab. PRADO MORA MARIO ALBERTO. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico rdalvarez@sri.gob.ec, lportega@sri.gob.ec, sri.norte17@foroabogados.ec, epsilva@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1713036430 del Dr./Ab. RUBEN DARIO ALVAREZ ALTAMIRANO; en la casilla No. 2424 y correo electrónico leonel.ortega.s@gmail.com, sri.norte17@foroabogados.ec, lportega@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1715508444 del Dr./Ab. LEONEL PATRICIO ORTEGA SANCHEZ; PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON SECRETARIA RELATORA

112

Aclaración y ampliación del Recurso No. 17751-2017-0068

# CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DRA. ANA MARIA CRESPO SANTOS, JUEZA NACIONAL PONENTE

Quito, viernes 28 de septiembre de 2018, las 09h22.-

#### VISTOS:

Con relación al pedido de aclaración y ampliación solicitado por el peticionario, en contra de la sentencia de mayoría<sup>1</sup> emitida el 11 de septiembre de 2018, las 15h55, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para disponer lo pertinente, se considera:

#### Primero. Del pedido del peticionario.-

Mediante escrito que obra a fojas 102-104, del expediente de casación, el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, en su calidad de secretario general y procurador judicial del BANCO DE PRODUCCIÓN S.A-PRODUBANCO, solicita que la sentencia de mayoría dictada el 11 de septiembre de 2018, las 15h55, por esta Sala casacional dentro del recurso No. 17751-2017-068, se aclare –no especifica que parte debe ampliarse- en los siguientes puntos que versan en:

 "qué relevancia tuvo la reforma que en diciembre de 2014 se dio por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en donde se

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Voto Salvado, del doctor Dario Velástegui Enriquez.

amplió el hecho generador del impuesto a los activos en el exterior por la <tenencia de inversiones en el exterior> a todos los casos y no solo a las que mantienen las <entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores>, como ocurrió en la reforma de 2012 introducida por la Ley Orgánica para la Redistribución de Ingresos Para el Gasto Social".

- "de qué manera la referencia realizada en el fallo recurrido a la <Ley Orgánica Monetaria y Financiera (...) puede considerarse debidamente aplicada para resolver la controversia del año 2013 en el que se originaron las diferencias del Impuesto a los Activos en el Exterior".
- "las razones por las cuales la referencia a una ley dictada con posterioridad al año 2013, en el que se originaron las diferencias del Impuesto a los Activos en el Exterior, como es la <Ley Orgánica Monetaria y Financiera (...) puede servir de sustento para justificar que el hecho generador del Impuesto a los Activos al Exterior descrito en el numeral 2) del Art. 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador incluye también a las inversiones en el exterior que posean todas las entidades sujetas al control de la Superintendencia de Bancos".</p>

### SEGUNDO. De la contestación de la Administración Tributaria.-

Luego de habérsele corrido traslado<sup>2</sup>, con la antes referida petición del secretario general de PRODUBANCO, la abogada Esthela Paulina Silva Barrera, en su calidad de procuradora del Servicio de Rentas Internas, mediante escrito que obra de fs. 108, con relación a la aclaración y ampliación de la sentencia emitida el 11 de septiembre de 2018, las 15h55 por esta Sala, ha indicado que:

"la Administración Tributaria se permite solicitar a los señores Jueces, se sirvan actuar conforme a derecho corresponda".

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Traslado, que fuera realizado mediante auto de 17 de septiembre de 2018, las 16h40, constante a fs. 106 del expediente sustanciado en esta Sala.

#### TERCERO. Del análisis y decisión.-

- 3.1 En trazos generales el peticionario, pretende, y en efecto así lo ha solicitado, se aclare y amplíe, cuál fue el análisis esgrimido por esta Sala casacional para emitir el fallo impugnado, por los puntos previamente señalados en el presente auto.
- 3.2 A fin de esclarecer jurídica y legalmente el remedio procesal (recurso horizontal) de la aclaración y ampliación solicitada; cabe remitirnos al artículo 274 del Código Tributario, en su primer inciso, establece 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", en este marco, hay que indicar, que la aclaración, cabe cuando el fallo es ininteligible; y, la ampliación, cuando la sentencia resulta diminuta; de ahí que, se le recuerda al peticionario que estos recursos horizontales no proceden contra hechos ocurridos en la audiencia oral; tampoco, es un medio para que se tome examen a las Juezas o Jueces sentenciadores sobre conceptos jurídicos vinculados con el lítigio, o trasladarse a los sentenciadores el debate judicial sobre los asuntos controvertidos.
- 3.3 Es importante manifestar, que la sentencia impugnada, y que fuera expedida por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, respetó los lineamientos del recurso extraordinario de casación, el mismo que tiene como propósito hacer efectivo los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad e igualdad ante la Ley. No le compete a esta Sala casacional juzgar el pleito con el objeto de resolver a cuál de los litigantes le asiste la razón; al contrario, se limita al contenido de la sentencia a establecer si existe vulneración o no de la ley sustancial, que al caso in examine, de conformidad a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por los cargos de: a) Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario; y, b) Falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil. Se analizó el fallo recurrido con sujeción a las normativas de derecho argüidas por el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, en su calidad

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Recursos detallados en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos-COGEP

de secretario general y procurador judicial del BANCO DE PRODUCCIÓN S.A-PRODUBANCO; entonces resulta que, la sentencia de mayoría emitida el 11 de septiembre de 2018, las 15h55, consta de diecinueve (19) fojas -anverso y reverso-, en las cuales a lo largo de ocho (8) acápites o puntos, se desarrolla todo el fallo; dichos acápites versan sobre:

- Asunto, se determina la sentencia que esta Sala casacional analizó y resolvió.
- (I) Antecedentes del recurso extraordinario de casación, en el sub punto (1.1) consta las causales impugnadas (primera y quinta); en el sub punto (1.2) se precisa el auto de la admisibilidad del recurso de casación (causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación), dictado por el doctor Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de esta Sala, en aquella época. Además, con claridad y transcripción exacta, se señala "todo" el argumento del recurrente con relación a los cargos admitidos; en el (1.3) consta de igual manera, lo alegado por la Administración Tributaria, en el sub punto (1.4) se detalla la argumentación esgrimida por el órgano jurisdiccional de instancia en el fallo expedido el 14 de diciembre de 2016, las 10h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.
- (II) Integración del Tribunal, mismo que se encuentra conformado por la doctora
   Ana María Crespo Santos, en calidad de ponente, doctores Jose Luis Terán
   Suárez; y, Darío Velástegui Enríquez.
- (III) Jurisdicción y Competencia de esta Sala de casación (sustento legal y constitucional).
- (IV) Validez Procesal, en este acápite se determinó que no existe nulidad alguna que declarar.
- (V) Planteamiento de los problemas jurídicos, en este acápite consta los cargos para análisis, esto es: a) Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario; y, b) Falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil, de conformidad a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación.

(VI) Consideraciones y resolución de los problemas jurídicos. Para volver más didáctico, comprensible y abordar adecuadamente el análisis este acápite se subdivide en (6.1) donde se desarrolla acerca del recurso de casación; en el (6.2) se transcribe la normativa impugnada; en los sub puntos (6.3 y 6.4) se realiza algunas consideraciones doctrinarias como legales de la causal primera, por indebida aplicación y falta de aplicación, en los (6.4.1 y 6.5) se realiza el análisis del problema jurídico, que en sus conclusiones se dijo: "6.4.1.- En función de lo expuesto y de la alegación efectuada por el casacionista sobre la Indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero lo que ha implicado la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil. Esta Sala Especializada ha procedido al examen de la sentencia atacada y de los hechos se desprende los siguientes: "(...) 6.1.-Con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el R.O. Suplemento Nº 497 de 30 de Diciembre del 2008, nace el Impuesto a los Activos en el Exterior, en cuyo artículo 182 manifiesta: "Establécese el impuesto mensual sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Del texto transcrito se desprende la determinación de los sujetos pasivos, al señalar que son "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías.", las obligadas a pagar dicho impuesto.(...)" (Proceso de Recurso de Casación sustanciado en la presente Sala, fs.1974 reverso) De conformidad con lo antes señalado, esta Sala especializada considera que es un error creer que desde la promulgación de la Ley Orgánica Monetaria y Financiera publicada en el Suplemento Segundo del Registro Oficial N° 332, del 12 de septiembre de 2014, se establece como órgano de control a la Superintendencia de Bancos, cuando desde la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero publicada en el Registro Oficial 250, de 23 de enero del 2001, en su artículo 1 a la

Superintendencia de Bancos y Seguros como entidad encargada de la supervisión y control del sistema financiero. De acuerdo con lo indicado el artículo 182 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria establece que las entidades financieras que poseen o tengan inversiones en el exterior y se encuentren reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las intendencias de Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías, se las considera como sujeto pasivo del tributo a pagar por activos en el exterior. Continuando con el análisis de la sentencia del Tribunal de instancia: "(...) 6.2.- En el artículo 183, de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (R.O.S., 497 de 30-12-2008), se determina de manera explícita el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior cuando señala, "Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto: 1. La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo; y, 2. Las inversiones en el exterior de entidades reguladas por el consejo Nacional de Valores". Aquí se determina el hecho generador y lo divide en dos circunstancias, puede que se dé el hecho generador por tener fondos fuera del territorio nacional, porque los depositó directamente en otra entidad financiera con domicilio en el exterior, o a través de terceros, pudiendo ser estas subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo: y en el numeral 2, de manera concreta determina que las inversiones en el exterior deben ser de entidades reguladas por el Consejo Nacional de Valores. Continúa la Ley, y ahora identifica al sujeto pasivo, sobre el cual se manifiesta en el artículo 185, y dice: "Sujetos Pasivos.- Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y por las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de Compañías". Aquí determina con claridad meridiana quienes deben pagar este impuesto, de manera obligatoria. (...)" En el mismo sentido esta Sala especializada considera que el artículo 183 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, no restringe solo a

las entidades que se encuentren bajo la regulación del Consejo Nacional de Valores, sino que también a las que están supeditadas a la Superintendencia de Bancos, la misma normativa emitida el 2008 respecto al impuesto activos en el exterior, considera como sujeto pasivo a las instituciones financieras, en el marco de los siguientes presupuestos: a) Tener fondos disponer e inversiones en el exterior; y, b) Estar regulada por la Superintendencia de Bancos. Es menester señalar que el hecho generador el presente impuesto es la tenencia de cualquier título, de fondo disponible en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional o de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional. En virtud de lo antes expuesto, el Tribunal de instancia en su Sentencia establece la relación que existe entre los presupuestos que tiene el sujeto pasivo y el hecho generador, dejando en evidencia que Banco de la Producción S.A. está enmarcado por la normativa antes indicada. En la Sentencia de la Sala juzgadora de instancia en su apartado número 6.3 nos indica lo siguiente: "(...) 6.3.-PRODUBANCO según la escritura de Constitución de la compañía anónima denominada "BANCO DE LA PRODUCCIÓN S.A."; constituida en la ciudad de Quito, el 21 de Septiembre de 1997, ante el doctor Rodrigo Salgado Valdez, tienen por Objeto social lo siguiente: "ARTÍCULO SEGUNDO.- OBJETO SOCIAL.-El objeto principal de la Compañías, efectuar todos los actos y contratos permitidos a los Banco por la Ley, tendiente ello a fomentar el desarrollo de todas las actividades productivas del país.- Para este fin podrá establecer las secciones Comerciales, Hipotecarias, de ahorros, de Mandante o cualquier otra, en armonía con las normas jurídicas vigentes.-"; de lo que se concluye que PRODUBANCO S.A., es una entidad regulada por la Superintendencia de Bancos y Seguros, y en el documento del Registro Único de Contribuyente que reposa a fojas 12 del proceso, bajo el título de actividad económica principal dice: "ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION MONETARIA REALIZADA POR LA BANCA COMERCIAL". A su vez, el Código Orgánico Monetario Y Financiero, Libro I, en el artículo 60 señala la finalidad de la Superintendencia de Bancos y Seguros, y dice: "Finalidad. La

Superintendencia de Bancos efectuará la vigilancia, auditoría, intervención, control y supervisión de las actividades financieras que ejercen las entidades públicas y privadas del Sistema Financiero Nacional, con el propósito de que estas actividades se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general". Al ser PRODUBANCO S.A. una entidad financiera está bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros. En concordancia con el artículo 425 ibídem que dice: "Control de la Superintendencia de Bancos. La Superintendencia de Bancos, tendrá a su cargo el control de las entidades financieras privadas". Y a su vez el artículo 439 ibídem, dispone: "Control. El control societario de estas compañías está a cargo de la Superintendencia de Compañías. Valores y Seguros. Los servicios auxiliares relacionados con actividades financieras que presten estas compañías serán controlados por la Superintendencia de Bancos, de acuerdo con las normas que expida para el efecto". Si PRODUBANCO es una entidad financiera regulada por el CÓDIGO ORGÁNICO MONETARIO Y FINANCIERO, está inmersa en la definición de sujeto pasivo, que dice: "las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros y las Intendencias del Mercado de Valores de la Superintendencia de compañías. (...)" De acuerdo a lo expuesto, el análisis realizado por la Sala de instancia, respecto del objeto social que tiene el Banco de la Producción S.A., en su escritura de Constitución de la compañía y Registro Unico de Contribuyentes, su giro de negocio es efectuar todos los actos y contratos permitidos a los Bancos por la Ley, y como acertadamente hace referencia el Tribunal a los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, al mencionar que las facultades que tiene la Superintendencia de Bancos y el control que ejerce ante las entidades financieras privadas. Es decir que estas normas fueron utilizadas por el Tribunal como una referencia para sustentar aún más el criterio de que el Banco de la Producción está sujeto al control de la Superintendencia de Bancos razón por la cual no se configura la indebida aplicación. En función de lo expuesto, esta Sala especializada considera que el Banco de la Producción S.A., está enmarcado

como sujeto pasivo del impuesto a los activos en el exterior, de conformidad con los artículos 183 y 185 de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, siendo que además la Litis en el presente caso se determinó en que el actor no estaba de acuerdo por considerar que no está inmerso en el hecho generador y por lo tanto impugnó el acta de determinación, es decir que el punto central de discusión de Instancia, fue establecer si Produbanco estaba no inmerso en el hecho generador del Impuesto a los Activos en el Exterior, y que ha decir del Tribunal en el numeral 7.3 de la sentencia, estableció que la discusión se centró en el elemento constitutivo del tributo que corresponde al hecho generador, por lo que el Tribunal centró su análisis en la aplicación y correcta interpretación del artículo 183 de la Ley Reformatoria a la Ley de Equidad Tributaria, de lo cual finalmente concluyó rechazando la pretensión del actor y ratificó el Acta de Determinación, es decir concluyó que Produbanco si está inmerso en el hecho generador del IAE. Normas legales y hechos que no han sido objeto de este Recurso de Casación y que constituyen las normas llamadas a resolver la causa, razón por la que no existe una proposición jurídica completa en la presentación del Recurso de Casación, siendo que las normas que son las que resolvieron el fondo de la controversia no han sido materia del recurso quedando en firme en la sentencia de instancia el que el Produbanco está inmerso en el hecho generador del IAE. Y que en cuanto a las normas de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, sirvieron al Tribunal para reforzar su criterio pero que de ninguna manera son determinantes en la parte resolutiva de la sentencia. 6.5.- En tal virtud, con los antecedes expuestos se demuestra que no se ha establecido la indebida aplicación de los artículos 60, 425 y 439 del Código Orgánico Monetario y Financiero, y en consideración tampoco la falta de aplicación del artículo 7 del Código Civil que alega el recurrente".

(VII y VIII) Decisión y Resolución, en la cual consta la decisión en derecho de esta Sala de casación.

mima

JUEZ NACIONAL

Certifico .-

3.4 Queda claro, entonces, que la sentencia de mayoría dictada el 11 de septiembre de 2018, las 15h55, por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha sido clara, inteligible, y no presenta obscuridad en su texto, ya que no se han utilizado frases indeterminadas en el razonamiento y resolución; por consiguiente, existe claridad en lo resuelto y dispuesto; así también, ha tomado en consideración todos los argumentos esgrimidos en la fundamentación por el recurrente; y, se ha motivado con claridad meridiana la decisión, lo cual ha permitido arribar a la toma de la resolución de no casar la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2016, las 10h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha.

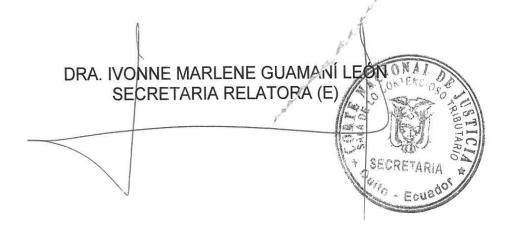
CUARTO.- Por todo lo expuesto, se niega los pedidos de aclaración y ampliación solicitados por el señor Jorge Iván Alvarado Carrera, en su calidad de secretario general y procurador judicial del BANCO DE PRODUCCIÓN S.A-PRODUBANCO; en consecuencia, y acorde con lo dispuesto en el fallo, devuélvase inmediatamente al proceso al Tribunal de origen para la ejecución de la sentencia. El doctor Darío Velástegui Enríquez, firma el presente auto, por obligación legal. Notifíquese y Cúmplase.

JUEZA NACIONAL Dr. José Luis Terán Suárez JUEZ NACIONAL Dra. Ivonne Marlene Guamani\León SECRETARIA RELATORA (E)



En Quito, viernes veinte y ocho de septiembre del dos mil dieciocho, a partir de las doce horas y once minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: BANCO DE LA PRODUCCION S.A. PRODUBANCO (JORGE IVAN ALVARADO CARRERA, SECRETARIO GENERAL Y PROCURADOR JUDICIAL) en la casilla No. 1338 y correo electrónico mprado@ejprado.com, juridico.prado17@foroaboabogados.ec, secretaria@ejprado.com, prado17@foroabogados.ec, en el casillero electrónico No. 1705687901 del Dr./Ab. PRADO MORA MARIO ALBERTO. DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico rdalvarez@sri.gob.ec, lportega@sri.gob.ec, sri.norte17@foroabogados.ec, epsilva@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1713036430 del Dr./Ab. RUBEN DARIO ALVAREZ ALTAMIRANO: en la casilla No. 2424 y correo electrónico leonel.ortega.s@gmail.com, sri.norte17@foroabogados.ec, lportega@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1715508444 del Dr./Ab. LEONEL PATRICIO ORTEGA SANCHEZ; PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200, en el casillero electrónico No. 0901499905 del Dr./Ab. MARCOS EDISON ARTEAGA VALENZUELA. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON SECRETARIA RELATORA **RAZÓN:** Siento como tal que las 27 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan deritro del Recurso de Casación No. 17751-2017-0068 (Juicio de Impugnación No. 17510-2015-00257), (Resolución No. 355-2018), que sigue la compañía BANCO DE LA PRODUCCION S.A. PRODUBANCO, en contra del DEL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 12 de octubre del 2018. Certifico.-





## Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta **DIRECTOR**

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

Exts.: 3131 - 3134

www.registroficial.gob.ec

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.