



# REGISTRO OFICIAL®

ÓRGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

Administración del Sr. Lcdo. Lenín Moreno Garcés  
Presidente Constitucional de la República

## EDICIÓN JURÍDICA

**Año II - Nº 292**

**Quito, viernes 31 de  
agosto de 2018**

**ING. HUGO DEL POZO BARREZUETA  
DIRECTOR**

Quito: Calle Mañosca 201  
y Av. 10 de Agosto

Oficinas centrales y ventas:  
Telf.: 3941-800  
Exts.: 2301 - 2305

Sucursal Guayaquil:  
Av. 9 de Octubre Nº 1616 y Av. Del Ejército  
esquina, Edificio del Colegio de  
Abogados del Guayas, primer piso.  
Telf.: 3941-800 Ext.: 2310

Suscripción anual:  
US\$ 400 + IVA para la ciudad de Quito  
US\$ 450 + IVA para el resto del país

Impreso en Editora Nacional

138 páginas

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

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



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**RESOLUCIONES:**

**SALA ESPECIALIZADA  
DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO:**

**Oficio Nº 1599-2017-SCT-CNJ  
R515-2015, R119 -2016.**

Quito, 25 de julio de 2017

Oficio No. 1599-2017-SCT-CNJ

**REGISTRO OFICIAL**  
Presente.-

De mi consideración:

Con el presente, remito el respaldo magnético y físico correspondiente a las sentencias dictadas por esta Judicatura durante los meses de enero y febrero del año 2017 conforme el listado adjunto:

14	515-2015	15	119-2016
----	----------	----	----------


Atentamente;


Ab. Alejandra Morales Navarrete

  
**CORTE NACIONAL DE  
JUSTICIA**  
Sala de lo Contencioso  
Tributario  
SECRETARÍA



EN EL JUICIO DE IMPUGNACIÓN QUE SIGUE LA  
COMPAÑÍA INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A. EN  
CONTRA DEL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE  
RENTAS INTERNAS, SE HA DICTADO LO QUE SIGUE:

  
**CORTE NACIONAL DE  
JUSTICIA**  
*Verdad, Seguridad y Paz  
Humana, Buen Gobierno, Fortalecimiento*

  
UNO - 1 -

Recurso N° 515-2015

VOTO DE MAYORÍA DRA. ANA MARÍA CRÉSPO SANTOS Y DR. JOSÉ LUIS TERÁN  
SUÁREZ

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRÉSPO SANTOS

ACTOR: INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A.

DEMANDADO: DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS  
(RECURRENTE)

Recurso N° 515-2015

Quito, miércoles 18 de enero del 2017, las 15h43.-

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Dr. Armando Serrano Carrión, ofreciendo poder o ratificación de gestiones por parte del señor Edward McIntosh, en calidad de representante legal, judicial y extrajudicial de la compañía INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A., en contra de la sentencia dictada el 20 de octubre de 2015, a las 18h10, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2, con sede en Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 09503-2012-0120, deducido por el Ing. Luis Fernando Ceballos Orlando, en calidad de Gerente General y como tal representante legal, judicial y extrajudicial de la compañía INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A., propuesto en contra de la Resolución N° 109012012RREC021964 de 04 de octubre del 2012, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2007.

## I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 24 de noviembre de 2015 propuesto por la compañía INDUSTRIAS LACTEAS TONI S.A., está fundamentado en la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación, alegó que se produjo la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*); también manifestó la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 segundo inciso del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*); finalmente arguyó sobre la **causal cuarta** del Art. 3 de la referida Ley, en consideración a que el Tribunal de instancia ha resuelto en sentencia sobre puntos que no han sido objeto del litigio, que deviene en el “vicio de extrapetita” (Arts. 269 del Código de Procedimiento Civil y 272 del Código Tributario) (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*).

1.1.1.- Con relación a la **causal tercera** el peticionario en torno a la *GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*, indicó lo siguiente: “(...) La norma relativa a la valoración de la prueba que no ha sido aplicada en sentencia es la contenida en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, la misma que exige al juzgador que valore todas las pruebas; y, en la especie, se establece una omisión en la valoración del informe sobre las tasas de interés aportado por la Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador, contenido en el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF, de fecha 27 de mayo de 2015. La prueba referida consta del proceso en las fojas 291 y 292. La norma sobre valoración de la prueba exige al juzgador expresar en su resolución la valoración de **TODOS** los medios probatorios practicados dentro del proceso, lo cual implica la obligación inexcusable de analizar integralmente las pruebas aportadas por las partes. Dicha labor de valoración se realiza sobre todas y cada una de las pruebas, no agotándose el ejercicio con la imprecisa y errada afirmación de “al no haber ejercido prueba en contra alguna la parte actora, téngase por confirmada esta glosa”, con lo que resuelve ratificar la glosa por “Intereses y Comisiones

Bancarias al Exterior". La sentencia que en su parte dispositiva ratifica la glosa por concepto de "Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior", señala que sobre dicha diferencia no se han presentado pruebas, en consecuencia, se confirma la glosa. La aseveración de la sentencia es falsa y no se ajusta a la realidad de los autos, en los que consta la prueba pedida por mi representada así como los Oficios (sic) aportados por el Banco Central del Ecuador al respecto. (...) En escrito de prueba presentado el 14 de junio de 2013, en su numeral 5 solicitamos oficiar a la Dirección de Oficina de Servicios Bancarios Internacionales del Banco Central del Ecuador, para que informe respecto de las tasas de interés máximas convencionales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, en los meses de enero a diciembre del año 2007. Así como obra de autos, de fojas 291 y 292, el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF, suscrito por la Sra. Mónica Daniela Rodríguez Tello, en calidad de Directora de Gestión Documental y Archivo. Anexo al Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF constan las tasas máximas fijadas no fue valorado en la sentencia recurrida. (...) El instrumento público aportado por la Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador, fechado 27 de mayo de 2015, reviste de vital importancia probatoria que, en el evento de ser analizado y entendido por la Sala Juzgadora, la conclusión obtenida en sentencia sería distinta. La prueba consistente en el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF, suscrito por la Sra. Mónica Daniel Rodríguez Tello, en calidad de Directora de Gestión Documental y Archivo, recoge las tasas de interés máximas fijadas por el valor de USD\$ 33,674.58, por considerar que dicho rubro excede de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador. Mi representada en su Declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 consignó en el casillero 755 por concepto de "Intereses y comisiones bancarias al exterior" la suma de USD\$ 1,189,622.87 (sic). El mencionado valor constituye un gasto destinado a la obtención, sostenimiento y mejora de ingresos de fuente ecuatoriana del contribuyente, en consecuencia fue considerado como deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta del año 2007, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio fiscal 2007. (...) La glosa por el valor de USD\$ 33,674.58 se origina por el errado criterio de la autoridad tributaria de considerar que dicho rubro ha sido calculado bajo una tasa que excede de las autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador. Respecto a la equivocada premisa sostenida por la administración tributaria (sic), mi representada la impugnó y solicitó

pruebas tendentes a demostrar que las tasas de interés pactadas por el contribuyente en sus créditos externos no exceden, en ninguno de los casos, de las tasas máximas convencionales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, en armonía con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio fiscal 2007. (...) La prueba que consiste en el instrumento público contenido en el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF, suscrito por la Sra. Mónica Daniela Rodríguez Tello, en calidad de Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador, informa sobre las tasas de interés máximas fijadas en el año 2007. Elemento que resulta de vital importancia para formar un criterio y se resuelva sobre la impugnación de la glosa de "Intereses y comisiones bancarias al exterior". La prueba referida no ha sido valorado (sic) en la sentencia, contrario a lo que dispone la norma sobre valoración contenida en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil. (...) La norma de derecho indirectamente vulnerada permitió al recurrente deducir los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, los mismos que no exceden de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador. Por lo expuesto, los presupuestos previstos en la norma sustantiva han sido cumplidos por mi representada y se encuentran acreditados en el proceso. No obstante, la norma aludida no ha sido aplicada en la sentencia recurrida producto de la violación indirecta proveniente de la valoración inexistente realizada sobre el medio de prueba consistente en el instrumento público contenido en el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF, suscrito por la Sra. Mónica Daniela Rodríguez Tello, en calidad de Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador."

**1.1.2.-** Con relación a la **causal tercera** el actor en torno a la GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR, indicó lo siguiente: "(...) El vicio o error en la valoración de la prueba incurrido por la Sala Única del Tribunal Distrital N° 2 de lo Contencioso Tributario, en la sentencia recurrida, consiste en la omisión de la valoración de la prueba en su integridad conforme lo dispone el segundo inciso del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil. (...) La norma relativa a la valoración de la prueba que no ha sido aplicada en sentencia es la contenida en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, la misma que exige al juzgador que valore todas las pruebas; y, en la especie, se verifica la omisión en la valoración de la comunicación de los auditores externos PKF& Co. que señala en su numeral 2 que: "el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa". Dicha comunicación fue puesta a disposición de

los peritos para la elaboración de sus informes y ha sido considerado por los peritos en la redacción de sus informes. La norma sobre valoración de la prueba exige al juzgador en su resolución la valoración de TODOS los medios probatorios practicados dentro del proceso, lo cual implica la obligación inexcusable de analizar integralmente las pruebas aportadas por las partes. Dicha labor de valoración se realiza sobre todas y cada una de las pruebas, no agotándose el ejercicio con la valoración parcial de las pruebas aportadas, sino de una completa e íntegra (sic) revisión de cada una de las pruebas aportadas en relación de la glosa de "Otros Gastos del Exterior". La sentencia que en su parte dispositiva ratifica la glosa por concepto de "Otros Gastos del Exterior", señala, en la parte que se pronuncia sobre los hechos controvertidos, que "de la revisión del informe presentados por los Auditores Externos, este no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente". La conclusión elaborada en sentencia fuera distinta en el evento en que se habría dado cumplimiento al artículo 115 del Código de Procedimiento Civil que obliga a los jueces a estimar las pruebas en su conjunto y le impone el deber de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas, dentro de las cuales se encuentra la comunicación de los auditores externos PKF& Co., fechada 30 de junio de 2013, que señala en su numeral 2 que "el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa". El Informe pericial presentado por el Econ. Fabricio España Ballesteros, presentado el 26 de julio de 2013, señala que "El 30 de Junio del 2013 a petición del contribuyente en el cual se solicita a los AUDITORES EXTERNOS PKF&Co. La ratificación del contenido respecto a la Pertinencia del Gasto que fue emitida el 16 de noviembre del 2007, en la extensión antes mencionada en su punto número 2, señala explícitamente que el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa (subrayado por el actor)". Anexo al informe pericial se agregó la comunicación del mismo auditor independiente que emitió la certificación sobre los reembolsos de gastos en el exterior. De igual manera, el informe elaborado por la perito Econ. Ginger Jiménez Panchana, presentado el 12 de agosto de 2013, en su página 7 hace referencia a la carta emitida por Edgar Naranjo dirigida a la gerencia de Industrias Lácteas Toni S.A., con fecha 30 de junio de 2013. La perito señala, entre otras consideraciones, que la comunicación "se ratifica en el contenido del dictamen de auditores, en el sentido de haber emitido una opinión sobre la razonabilidad de los reembolsos basada en la revisión documental, las facturas representan reembolsos de gastos". La copia



certificada de la comunicación de fecha 30 de junio de 2013, recogida en los informes presentados por los peritos insinuados en el proceso, es el instrumento probatorio por los peritos insinuados en el proceso, es el instrumento probatorio que no ha sido valorado en la sentencia recurrida, a pesar de tratarse de un documento que obra en autos y constituye una prueba de trascendental importancia. (...) La prueba consistente en la comunicación del auditor externo independiente de fecha 30 de junio de 2013, ratifica los certificados emitidos en el ejercicio fiscal 2007 y expresa que los reembolsos de gastos certificados están relacionados con la actividad de la empresa, lo cual constituye una prueba de descargo contundente respecto de la glosa de "Otros Gastos del Exterior". La glosa establecida por la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación tributaria, tiene su origen en el error de cuestionar el hecho de no haber presentado los comprobantes de venta reembolsados y los comprobantes de retención, lo que convirtió la actuación administrativa en ilegal y arbitraria. Sostuvimos que la posición de la autoridad tributaria es ilegal por el hecho de transgredir el ordenamiento jurídico, en especial, el artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone que no se encuentran sujetos a retención los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. (...) La deducción aplicada por el contribuyente encuentra su respaldo o cobertura normativa previa en la norma del artículo 23 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Con el objeto de acreditar la correcta deducibilidad del gasto cuestionado, se presentaron como pruebas de los reembolsos de gastos efectuados en el exterior, los certificados de auditores independientes que tienen representación en el país, tal es el caso de la compañía auditora PKF. Además fueron presentadas las facturas de reembolso de gastos, copia de los asientos contables en los que registró los pagos por concepto de reembolso de gastos generados en el exterior y la copia certificada de los estados de cuenta en los que se refleja los pagos realizados. Se independiente de fecha 30 de junio de 2013, la cual reviste vital importancia probatoria por cuanto hace mención a la pertinencia de los gastos reembolsados con la actividad generadora del contribuyente. (...) La disposición sustantiva citada no ha sido aplicada en la sentencia recurrida, producto de la

violación a preceptos jurídicos sobre valoración de la prueba, por lo que se ha configurado la violación indirecta requerida para deducir el Recurso de Casación (sic) sustentado en el numeral tercero del artículo 3 de la Ley de Casación. Las normas de derecho indirectamente vulnerada permitió al recurrente deducir el gasto generado en reembolsos de gastos en el exterior, bajo las condiciones y exigencias de la norma citada. Por lo expuesto, los presupuestos previstos en la norma sustantiva han sido cumplidos por mi representada y se encuentran acreditados en el proceso. No obstante, la norma aludida no ha sido aplicada en la sentencia recurrida producto de la violación indirecta proveniente de la valoración inexistente realizada sobre el medio de prueba consistente en la comunicación del auditor externo independiente de fecha 30 de junio de 2013."

**1.1.3.-** Con relación a la **causal cuarta**, el peticionario en función de la GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR, expresó lo siguiente: "(...) Además de las imprecisiones en las que incurre la cita precedente, para fines de la formalización del presente recurso de casación me limito a manifestar que lo resuelto en sentencia no guarda relación con los hechos controvertidos en la Litis, lo cual vulnera lo previsto en el artículo 269 del Código de Procedimiento Civil que señala que la sentencia "es la decisión del juez acerca del asunto o asuntos principales del juicio"; y, el artículo 272 del Código Orgánico Tributario que dispone en su segundo inciso que "La sentencia será motivado y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la Litis". La Litis, con relación a la glosa de "Otros Gastos al Exterior" se trabó en torno a la pertinencia de los gastos reembolsados con la actividad económica del contribuyente. Lo manifestado se desprende del texto de la Resolución N° 109012012RREC021964 y el escrito de demanda de impugnación presentado por la empresa actora. Del texto de la resolución administrativa no consta cuestionamiento alguno sobre la validez o invalidez de las apostillas de los documentos. El cuestionamiento que hace la autoridad tributaria es en torno a la pertinencia del gasto. (...) Del texto de la Resolución N° 109012012RREC021964 no consta objeción alguna sobre la validez de la apostilla de los documentos. Es un hecho que no se encuentra controvertido en la resolución administrativa, ni es mencionado por mi representada en su demanda de impugnación, por lo que, el pronunciamiento contenido en la sentencia, adolece del vicio de incongruencia "en la modalidad de extra petita, que se produce al extender el pronunciamiento a cuestiones no sometidas a resolución del tribunal. (...)".

1.2.- En consideración al auto de fecha 24 de diciembre de 2015, a las 10h37, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad del recurso en referencia, por la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación, alegó que se produjo la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*); también manifestó la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 segundo inciso del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*); finalmente arguyó sobre la **causal cuarta** del Art. 3 de la referida Ley, en consideración a que el Tribunal de instancia a resuelto en sentencia sobre puntos que no han sido objeto del litigio, que deviene en el vicio de extrapetita (Arts. 269 del Código de Procedimiento Civil y 272 del Código Tributario) (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*). En función de lo anterior, se ordenó correr traslado a la contraparte para que de contestación al mismo, dentro del término previsto en el Art. 13 de la Ley de Casación.

1.3.- Finalmente, es esencial manifestar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, la misma que en su parte considerativa indica: "(...) OCTAVO.- Dentro de la diligencia de exhibición de libros solicitada por la parte actora y realizada el 08 de julio del 2013, a solicitud de la parte actora, se insinuó el nombre del Econ. Fabricio España Ballesteros, perito designado en la presente causa, quien tomara posesión en legal y debida forma, y que presentó su informe el 26 de julio del 2013; a solicitud de la parte demandada, se insinuó el nombre de la Econ. Ginger Jiménez Panchana, quien tomara posesión en legal y debida forma y, presentó su informe el 12 de agosto del 2013, informes estos, que contienen antecedentes, informe pericial y las conclusiones, cuyas pormenorizaciones se detallan en dichos documentos con soportes técnicos del peritaje realizado a las glosas que se han determinado, informes estos que han sido debidamente analizadas por los integrantes de esta Sala, para la toma de decisión dentro del presente juicio. El perito Economista España Ballesteros, en su informe pericial hace referencia exclusivamente a la cuenta "Otros Gastos



del Exterior" – Casillero 762 – manifiesta que la Administración Tributaria ha procedido a la revisión de los valores consignados en la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 consignando el valor de USD\$2'423,200.00 que el contribuyente en todo el proceso de revisión presentó los documentos solicitados en los plazos establecidos como lo es la factura de fecha 16/10/2007 #240 de Golberg Assets por USD\$1'234,300.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gasto Generados en el Exterior; y, la factura de fecha 12/11/2007 #245 de Golberg Assets por USD\$1'188,900.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gasto Generados en el Exterior; lo que suman estas dos facturas la cantidad de USD\$2'423.200.00 y que la Administración argumenta que no fue presentado ni el comprobante de venta ni los respectivos comprobantes de retención en la fuente, según lo estipulado en el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en la calidad de perito ha revisado la documentación exhibida que reposa en los archivos de la contribuyente, que por ser un reembolso de gastos al exterior y en estricto cumplimiento de la norma, el contribuyente presentó la certificación del informe de gastos al exterior elaborado por la Auditora Externa PKF&CO, según lo mencionan los Arts. 19 (reformado por el Art.10 y agregado el inciso final por el Art. 13 del D.E. 1628 R.O. 350, 30-XII-99) y Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Finalmente expresa que según la documentación revisada y en estricto apego a la norma el contribuyente ha utilizado correctamente la deducción de gastos por pagos en el exterior y que con apego a lo que establece el Art. 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno se le ha presentado el Dictamen de los Auditores Externos elaborado de fecha 16 de noviembre del 2007 con reconocimiento de firma el 19 de noviembre del 2007 ante el Notario Público Décimo del Circuito de la ciudad de Panamá en cuyo documento se determina explícitamente que el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa; dentro de la misma documentación el contribuyente exhibió el asiento contable del periodo 2007 con el número de asiento contable 1070 registrado el 2007/10/31 con la cuenta contable 6.9.03.03.00 en el cual se registra el gasto junto con sus respectivos soportes tales como facturas y transferencias bancarias con las cuales se realizan los respectivos desembolsos. La perito Economista Ginger Jiménez Panchana, luego de establecer un enfoque sobre los antecedentes en el reclamo administrativo y de la revisión de la documentación que se le ofreciera, presenta las siguientes conclusiones: El dictamen de los auditores se pronuncian en

relación a la revisión de las facturas No.240 del 16 de octubre del 2007 y No. 245 del 12 de noviembre del 2007 de Golberg Assets Corp., de reembolsos de gastos con la finalidad de obtener una seguridad razonable de que la información se presenta sin errores importantes; la opinión emitida fue que las facturas que soportan los reembolsos han sido efectivamente facturadas y registradas y representan reembolso de gastos efectuados para Industria Lácteas Toni S.A., a su costo, es decir no señala la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos. Los asientos contables señalan estudios y asesorías, mientras que las facturas describen reembolso de gastos, sin embargo la certificación examinada por los auditores externos PKF, no determina el tipo de gasto, por lo que no es posible vincularlo directamente con la actividad generadora de ingresos de la compañía; la carta emitida de forma extemporánea al periodo motivo de revisión año 2007 no se encuentra certificada, ni cuenta con el mismo formato, y ha sido emitida con fecha 30 de junio de 2013. Cabe recalcar que el actor no ha presentado prueba alguna para justificar su impugnación respecto a las demás glosas. (...) B) INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR. En la declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 se consignó en el casillero 755 por concepto de "Intereses y Comisiones bancarias al Exterior", la Administración Tributaria procedió a glosar como gasto no deducible la suma de USD\$33,674.58, que de conformidad con las disposiciones legales establecidas en el numeral 2 del Art. 10, numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es concordante con lo que dispone el numeral 3 del Art. 22 y numeral 8 del Art. 26 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que se indica que no serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, las diferencias que fueron establecidas conforme lo indica la parte accionada se encuentra señalado en el Cuadro 4.1 del Acta de Determinación No. 0920120100102, la parte accionante manifiesta que no es lo mismo la tasa de interés máxima referencial, que la tasa activa referencial y por aquella razón la Administración Tributaria supuestamente ha realizado un análisis equivocado, por lo que bien vale agregar una resolución del Directorio del Banco Central que dice: "El Directorio del Banco Central del Ecuador de conformidad con lo que dispone el artículo 261 de la Constitución Política de la República y el artículo 50 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Monetario y Banco del Estado, disponen que el Banco Central del Ecuador tiene como funciones establecer, controlar y aplicar las políticas

monetaria, financiera, crediticia y cambiaria del Estado; Regulación No. 151-2007, expedida por el DIRECTORIO DEL BANCO CENTRAL DEL ECUADOR establece: ARTICULO 1.- En el Capítulo II (Tasas de Interés de Cumplimiento Obligatorio), del Título Sexto (Sistema de Tasas de Interés), del Libro I (Política Monetaria-Crediticia), de la Codificación de Regulaciones del Banco Central del Ecuador, inclúyase el siguiente artículo: "Artículo 4: La tasa de interés máxima convencional a las que hagan referencia normas legales y reglamentarias será igual a la tasa activa efectiva máxima del segmento comercial corporativo", al no haber ejercido prueba en contra alguna la parte actora, téngase por confirmada ésta glosa; C) OTROS GASTOS DEL EXTERIOR, casillero 762 por concepto de "Otros gastos del exterior" la suma de USD\$2'423,200.00 que la parte accionada manifiesta que el contribuyente, no ha presentado los comprobantes de venta reembolsados y los comprobantes de retención. Para que un gasto sea considerado como tal debe tener una secuencia material que así lo justifique tales como la fuente de la obligación, el pago o desembolso efectivo, la correspondiente factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario, a lo que nuestra legislación requiere de un adicional como se podrá observar del contenido de la disposición legal en mención; más aún, la Administración Tributaria sustenta la presente glosa en las disposiciones legales contenidas en los Arts. 89 y 96 del Código Tributario, 10, 13 y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 23 numerales 7 y 8 del Art. 26 y 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que de la revisión del informe presentados por los Auditores Externos, este no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente; y, lo que pide la norma constante en el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2007, decía: "Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el contribuyente omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto. Son deducibles como gastos, sin estar sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedidos por

auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.", como se podrá observar el documento de la referencia se encuentra apostillado y no legalizado por cónsul ecuatoriano, como expresamente lo ha establecido la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en el Recurso de Casación No. 579-2011-Sentencia Contencioso Tributaria 053-2014, que en su parte pertinente dice: "No existe discusión respecto de que no se efectuó la retención. Por ello, mal cabía que se hubiese probado ese particular, lo que está en discusión es establecer si el informe del auditor independiente apostillado cumple o no con las condiciones que establece el Art. 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, la normativa que se encontraba vigente en el año 2006, expresamente los artículos 13 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establecen la obligatoriedad de la empresa de realizar las retenciones en la fuente o de asumirlas en calidad de responsable como agente de retención. En el caso concreto, el informe de auditoría externa presentado y apostillado por el contribuyente no puede ser usado para fines comerciales, según el Art. 1 de la Convención de la Haya sobre Apostilla, aprobado por el Congreso Nacional y publicado en el Registro Oficial 410 de 31 de Agosto del 2004, que se transcribió en el numeral anterior, como tampoco se puede tratar de justificar con la apostilla la no retención en la fuente, pues la apostilla no le da al documento privado el carácter de público simplemente es un método simplificado de legalización de documentos a efectos de verificar su autenticidad en el ámbito internacional, que consiste en una hoja que se agrega adherida al reverso o en una página adicional a los documentos que la autoridad competente estampa sobre una copia del documento; documento que para que sea aplicable a la Convención de la Haya sobre la apostilla, debe ser público, naturaleza que no la tiene el informe de los auditores externos.", sin más comentarios pues lo resuelto por la sala especializada de lo tributario de la Corte Nacional de Justicia es claro, se confirma la glosa. (...)".



## II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

2.1.- Esta Sala Especializada es competente para conocer y resolver el presente Recurso de Casación, en virtud de las Resoluciones N° 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta a foja 17 del proceso 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 primero de la Codificación de la Ley de Casación.

## III. VALIDEZ PROCESAL

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

## IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación, alegó que se produjo la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*); también manifestó la *falta de aplicación* de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 segundo inciso del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*); finalmente arguyó sobre la **causal cuarta** del Art. 3 de la referida Ley, en consideración a que el Tribunal de instancia a resuelto en sentencia sobre puntos que no han sido objeto del litigio, que deviene en el vicio de extrapetita (Arts. 269 del Código de Procedimiento Civil y 272 del Código Tributario) (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*), como a continuación se manifiesta:

#### *CAUSAL TERCERA (Art. 3 Ley de Casación)*

**Cargo uno:** Falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*).

**Cargo dos:** Falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 segundo inciso del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*).

#### *CAUSAL CUARTA (Art. 3 Ley de Casación)*

**Cargo tres:** En consideración a que el Tribunal de instancia ha resuelto en sentencia sobre puntos que no han sido objeto del litigio, que deviene en el "vicio de extrapetita" (Arts. 269 del Código de Procedimiento Civil y 272 del Código Tributario) (*GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR*).

### **V.- CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

**5.1.-** El recurso de casación conforme lo ha reconocido la propia doctrina y jurisprudencia, posee un carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, que tiene como base fundamental el operar sobre una resolución ejecutoriada, expedida por un Tribunal de Instancia. Cabe señalar que per se, no constituye una nueva instancia, así como tampoco abre la posibilidad de un nuevo examen del proceso, de ahí su ratificación sobre su esencia formal, cuyos requisitos y términos se encuentran establecidos en la ley. Finalmente, 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.

5.2.- Conforme los problemas jurídicos descritos en este fallo, el peticionario arguyó sobre la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, señalada en el número 4.1., cargos uno, dos y tres para el actor, cuyos textos son los siguientes:

**- CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL:**

**Art. 115.-** *La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.*

*El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.*

**- LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:**

**Art. 13.- Pagos al exterior.-** *Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.*

*Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:*

(...) **3.-** *Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito; (...)*

**- REGLAMENTO A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO:**

**Art. 23.- Deducción por pagos al exterior.-** *Son deducibles los gastos efectuados en*

el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana.

Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto.

Son deducibles como gastos, sin estar sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.

Los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías no estarán sujetos a este tratamiento y serán objeto de retención en la fuente de impuesto a la renta. También serán objeto de retención los reembolsos siempre que constituyan renta gravada en el Ecuador para quien los perciba.

A más de las condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno para los pagos al exterior a que se refiere el Art. 13 de la misma, para gozar de estas exenciones se observarán las normas que a continuación se detallan para los siguientes pagos.

1. Los pagos por concepto de importaciones, de acuerdo a los valores que consten en los documentos de importación respectivos; tales como: el Documento Único de Importación, factura comercial, pólizas de seguros y conocimiento de embarque.
2. Los intereses y costos por financiamiento de proveedores externos; así como los intereses de créditos externos que se encuentren registrados en el Banco Central del



Ecuador, de conformidad con la Ley.

Si la tasa de interés pactada por el crédito externo, sobrepasa la tasa máxima referencial determinada por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención en la fuente sobre los valores que correspondan a dicho exceso.

A efectos de la aplicación de los numerales 2) y 3) del Art. 13 de la ley, la tasa de interés máxima referencial fijada por el Directorio del Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha del registro del crédito.

3. Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato, sin que excedan del 2% del valor de la exportación. Sin embargo, si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el empresario o si el beneficiario de estas comisiones se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta o la tarifa sea más baja que la aplicada en el Ecuador, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta en el Ecuador.

4. Los pagos que las agencias de viaje y de turismo realicen a los proveedores de servicios hoteleros y turísticos en el exterior, como un servicio a sus clientes.

5. Las comisiones pagadas por promoción del turismo receptivo, sin que excedan del 2% de los ingresos obtenidos en el ejercicio como resultado de tal actividad, siempre que se justifiquen con los respectivos contratos. Sin embargo, si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con la empresa o si el beneficiario de estas comisiones se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta o la tarifa sea más baja que la aplicada en el Ecuador, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta en el Ecuador.

6. Los gastos que necesariamente deben ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo, aéreo y pesqueras de alta mar, constituidas al amparo de las leyes ecuatorianas, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador o sea

por sus actividades desarrolladas en el exterior, siempre que estén certificados por auditores externos con representación en el Ecuador.

Los gastos de las empresas navieras y pesqueras de alta mar a los que se refiere este numeral, exclusivamente son: impuestos, tasas y demás pagos por servicios portuarios, gastos de agua potable, gastos de combustibles y lubricantes, pagos de arrendamiento de motonaves, de oficinas, gastos de reparación, repuestos y mantenimiento.

Los gastos de las empresas aéreas a los que se refiere este numeral, exclusivamente son: impuestos y tasas a la aviación de cada país, pagos por servicios de hoteles en el exterior, por la tripulación y por los pasajeros por demoras en vuelos, los cursos de capacitación para la tripulación exigidos por las regulaciones aeronáuticas, gastos de combustibles y lubricantes, pagos por derecho de aterrizaje y servicios de aeropuerto, pagos de arrendamiento de aeronaves y oficinas, reparación, repuestos y mantenimiento.

7. El 90% de los pagos efectuados a las agencias internacionales de prensa, registradas en la Secretaría de Comunicación del Estado.

8. Los pagos que se hagan a empresas productoras y distribuidoras de cintas cinematográficas por concepto de arrendamiento o derechos de exhibición de cintas y videocintas, en el 85%. Los que se hagan a empresas productoras y distribuidoras de cintas para televisión por concepto de arrendamiento de cintas y videocintas, incluidas las realizadas por señales vía satélite o UHF, en el 85%.

9. Son deducibles los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemple tasas que sean superiores a las establecidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador en los términos previstos en el numeral 3) del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno. De ser dichas tasas superiores a las fijadas por el Banco Central, se retendrá el impuesto a la renta sobre el valor que corresponda a tal exceso. Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá retener el impuesto a la renta como remesa al

exterior calculado sobre el valor al que correspondería a la depreciación acumulada del bien por el período que se mantuvo en el Ecuador. La depreciación se calculará sobre el valor ex aduana que corresponda al respectivo bien.

10. El 96% de las primas de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador.

**- CÓDIGO TRIBUTARIO:**

**Art. 272.-** La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis

**- CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL:**

**Art. 269.-** Sentencia es la decisión del juez acerca del asunto o asuntos principales del juicio.

5.2.1.- En consideración a la causal tercera alegada por la compañía actora, esta Sala establece lo que el número 3 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: "3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto." Esta causal es mixta, pues para que proceda es necesario contar e identificar con la violación al derecho adjetivo, referente a la valoración de la prueba y consecuentemente a ello, determinar la equivocada aplicación o la no aplicación de normas de derecho sustantivo, en la sentencia o auto; es decir, se debe estructurar una adecuada proposición jurídica y lograr que la misma esté completa, tal y como la doctrina así lo ha reconocido, para Cueva Carrión en su obra la Casación en Materia Civil, la causal tercera exige la existencia de dos tipos de violación: a) De las normas que rigen la valoración de la prueba; y, b) De las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero: la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo: la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera, es la causa de la segunda violación. Finalmente, en cualquiera de las situaciones previstas para esta tercera causal, es necesario cumplir con las siguientes condiciones recurrentes: 1.- Identificación en forma

precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2. Establecimiento con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3. Demostración con lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4. Identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del error en la valoración probatoria.

**5.2.1.1.-** Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la “falta de aplicación” de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (*GLOSA INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*). Esta Sala Especializada procede al examen de la sentencia atacada, en donde ha encontrado que el juzgador de instancia ha señalado lo siguiente: “(...) B) *INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR*. En la declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 se consignó en el casillero 755 por concepto de “Intereses y Comisiones bancarias al Exterior”, la Administración Tributaria procedió a glosar como gasto no deducible la suma de USD\$33,674.58, que de conformidad con las disposiciones legales establecidas en el numeral 2 del Art. 10, numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es concordante con lo que dispone el numeral 3 del Art. 22 y numeral 8 del Art. 26 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que se indica que no serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, las diferencias que fueron establecidas conforme lo indica la parte accionada se encuentra señalado en el Cuadro 4.1 del Acta de Determinación No. 0920120100102, la parte accionante manifiesta que no es lo mismo la tasa de interés máxima referencial, que la tasa activa referencial y por aquella razón la Administración Tributaria supuestamente ha realizado un análisis equivocado, por lo que bien vale agregar una resolución del Directorio del Banco Central que dice: “El Directorio del Banco Central del Ecuador de conformidad con lo que dispone el artículo 261 de la Constitución Política de la República y el artículo 50 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Monetario y Banco del Estado, disponen que el Banco Central del Ecuador tiene como funciones establecer, controlar y aplicar las políticas monetaria, financiera, crediticia y cambiaria del

Estado; Regulación No. 151-2007, expedida por el DIRECTORIO DEL BANCO CENTRAL DEL ECUADOR establece: ARTICULO 1.- En el Capítulo II (Tasas de Interés de Cumplimiento Obligatorio), del Título Sexto (Sistema de Tasas de Interés), del Libro I (Política Monetaria-Crediticia), de la Codificación de Regulaciones del Banco Central del Ecuador, inclúyase el siguiente artículo: "Artículo 4: La tasa de interés máxima convencional a las que hagan referencia normas legales y reglamentarias será igual a la tasa activa efectiva máxima del segmento comercial corporativo", al no haber ejercido prueba en contra alguna la parte actora, téngase por confirmada ésta glosa; (...)". Como se puede apreciar el Tribunal de instancia mediante la aplicación de la ley determina que el accionante no ha justificado en legal y debida forma la glosa impuesta en su contra. Ahora bien, el recurrente en el petitorio de casación ha establecido que el Juez de instancia no ha valorado el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF de fecha 27 de mayo de 2015 emitido por la Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador, mismo que obra a fs. 291 – 292 del expediente judicial, en donde hace referencia a las tasas de interés activas efectivas y máximas referenciales vigentes, que para el caso en mención y conforme lo estatuye la norma jurídica tributaria (descrita en el referido oficio) atribuida a los deducibles para pagos al exterior, misma que prevé que los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. En consideración a lo anterior, es necesario apreciar que efectivamente el documento antes referido, no fue considerado por la Sala de instancia, al momento de resolver; puesto que, el actor no desvaneció los hechos que dieron origen a la glosa; además, dicho escrito no es determinante para que dicha Sala tenga la plena certeza y convicción que lo contenido en ese documento, debía o no ser lo que efectivamente tenía que aplicarse por parte de la Administración Tributaria, puesto que el ente administrativo en su escrito de contestación al recurso de casación establece que lo alegado por el actor en su petitorio casacional, no guarda concordancia con la realidad de los hechos, porque manifiesta haber aplicado las tasas máximas referenciales, conforme al documento que ha aportado el actor en el término de prueba. Entonces, al no tener la seguridad y comprender en realidad el verdadero cuestionamiento que efectiviza el actor y que éste hecho no es compatible con lo alegado por la Administración Tributaria, no es posible llevar a cabo lo solicitado por la compañía actora, así como efectuar el respectivo análisis de la no aplicación del numeral 3 del artículo 13 de la



Ley de Régimen Tributario Interno; ni del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Cabe indicar que, lo pretendido por el actor se enmarca más en un tema de puro derecho, que en un falta de valoración de la prueba en conjunto por parte del juzgador de instancia, deficiencias que tampoco esta Sala Casacional puede suplir. En definitiva, no se configura la causal alegada por el actor.

**5.2.1.1.-** Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la “falta de aplicación” de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba descritos en el Art. 115 segundo inciso del Código de Procedimiento Civil, que condujeron a la no aplicación del artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (GLOSA OTROS GASTOS DEL EXTERIOR). Esta Sala Especializada procede al examen de la sentencia atacada, así: “(...) OCTAVO.- Dentro de la diligencia de exhibición de libros solicitada por la parte actora y realizada el 08 de julio del 2013, a solicitud de la parte actora, se insinuó el nombre del Econ. Fabricio España Ballesteros, perito designado en la presente causa, quien tomara posesión en legal y debida forma, y que presentó su informe el 26 de julio del 2013; a solicitud de la parte demandada, se insinuó el nombre de la Econ. Ginger Jiménez Panchana, quien tomara posesión en legal y debida forma y, presentó su informe el 12 de agosto del 2013, informes estos, que contienen antecedentes, informe pericial y las conclusiones, cuyas pormenorizaciones se detallan en dichos documentos con soportes técnicos del peritaje realizado a las glosas que se han determinado, informes estos que han sido debidamente analizadas por los integrantes de esta Sala, para la toma de decisión dentro del presente juicio. El perito Economista España Ballesteros, en su informe pericial hace referencia exclusivamente a la cuenta “Otros Gastos del Exterior” – Casillero 762 – manifiesta que la Administración Tributaria ha procedido a la revisión de los valores consignados en la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 consignando el valor de USD\$2’423,200.00 que el contribuyente en todo el proceso de revisión presentó los documentos solicitados en los plazos establecidos como lo es la factura de fecha 16/10/2007 #240 de Golberg Assets por USD\$1’234,300.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gasto Generados en el Exterior; y, la factura de fecha 12/11/2007 #245 de Golberg Assets por USD\$1’188,900.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gasto Generados en el Exterior; lo que suman estas dos facturas la cantidad de USD\$2’423.200.00 y que la Administración argumenta que no fue presentado ni el comprobante de venta ni los respectivos comprobantes de retención

en la fuente, según lo estipulado (sic) en el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en la calidad de perito ha revisado la documentación exhibida que reposa en los archivos de la contribuyente, que por ser un reembolso de gastos al exterior y en estricto cumplimiento de la norma, el contribuyente presentó la certificación del informe de gastos al exterior elaborado por la Auditora Externa PKF&CO, según lo mencionan los Arts. 19 (reformado por el Art. 10 y agregado el inciso final por el Art. 13 del D.E. 1628 R.O. 350, 30-XII-99) y Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Finalmente expresa que según la documentación revisada y en estricto apego a la norma el contribuyente ha utilizado correctamente la deducción de gastos por pagos en el exterior y que con apego a lo que establece el Art. 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno se le ha presentado el Dictamen de los Auditores Externos elaborado de fecha 16 de noviembre del 2007 con reconocimiento de firma el 19 de noviembre del 2007 ante el Notario Público Décimo del Circuito de la ciudad de Panamá en cuyo documento se determina explícitamente que el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa; dentro de la misma documentación el contribuyente exhibió el asiento contable del periodo 2007 con el número de asiento contable 1070 registrado el 2007/10/31 con la cuenta contable 6.9.03.03.00 en el cual se registra el gasto junto con sus respectivos soportes tales como facturas y transferencias bancarias con las cuales se realizan los respectivos desembolsos. La perito Economista Ginger Jiménez Panchana, luego de establecer un enfoque sobre los antecedentes en el reclamo administrativo y de la revisión de la documentación que se le ofreciera, presenta las siguientes conclusiones: El dictamen de los auditores se pronuncian en relación a la revisión de las facturas No.240 del 16 de octubre del 2007 y No, 245 del 12 de noviembre del 2007 de Golberg Assets Corp., de reembolsos de gastos con la finalidad de obtener una seguridad razonable de que la información se presenta sin errores importantes; la opinión emitida fue que las facturas que soportan los reembolsos han sido efectivamente facturadas y registradas y representan reembolso de gastos efectuados para Industria Lácteas Toni S.A., a su costo, es decir no señala la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos. Los asientos contables señalan estudios y asesorías, mientras que las facturas describen reembolso de gastos, sin embargo la certificación examinada por los auditores externos PKF, no determina el tipo de gasto, por lo que no es posible vincularlo directamente con la actividad generadora de

ingresos de la compañía; la carta emitida de forma extemporánea al periodo motivo de revisión año 2007 no se encuentra certificada, ni cuenta con el mismo formato, y ha sido emitida con fecha 30 de junio de 2013. Cabe recalcar que el actor no ha presentado prueba alguna para justificar su impugnación respecto a las demás glosas. (...) C) OTROS GASTOS DEL EXTERIOR, casillero 762 por concepto de "Otros gastos del exterior" la suma de USD\$2'423,200.00 que la parte accionada manifiesta que el contribuyente, no ha presentado los comprobantes de venta reembolsados y los comprobantes de retención. Para que un gasto sea considerado como tal debe tener una secuencia material que así lo justifique tales como la fuente de la obligación, el pago o desembolso efectivo, la correspondiente factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario, a lo que nuestra legislación requiere de un adicional como se podrá observar del contenido de la disposición legal en mención; más aún, la Administración Tributaria sustenta la presente glosa en las disposiciones legales contenidas en los Arts. 89 y 96 del Código Tributario, 10, 13 y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 23 numerales 7 y 8 del Art. 26 y 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que de la revisión del informe presentados por los Auditores Externos, este no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente; y, lo que pide la norma constante en el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2007, decía: "Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el contribuyente omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto. Son deducibles como gastos, sin estar sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se



legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.” como se podrá observar el documento de la referencia se encuentra apostillado y no legalizado por cónsul ecuatoriano, como expresamente lo ha establecido la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en el Recurso de Casación No. 579-2011-Sentencia Contencioso Tributaria 053-2014, que en su parte pertinente dice: “No existe discusión respecto de que no se efectuó la retención. Por ello, mal cabía que se hubiese probado ese particular, lo que está en discusión es establecer si el informe del auditor independiente apostillado cumple o no con las condiciones que establece el Art. 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, la normativa que se encontraba vigente en el año 2006, expresamente los artículos 13 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establecen la obligatoriedad de la empresa de realizar las retenciones en la fuente o de asumirlas en calidad de responsable como agente de retención. En el caso concreto, el informe de auditoría externa presentado y apostillado por el contribuyente no puede ser usado para fines comerciales, según el Art. 1 de la Convención de la Haya sobre Apostilla, aprobado por el Congreso Nacional y publicado en el Registro Oficial 410 de 31 de Agosto del 2004, que se transcribió en el numeral anterior, como tampoco se puede tratar de justificar con la apostilla la no retención en la fuente, pues la apostilla no le da al documento privado el carácter de público simplemente es un método simplificado de legalización de documentos a efectos de verificar su autenticidad en el ámbito internacional, que consiste en una hoja que se agrega adherida al reverso o en una página adicional a los documentos que la autoridad competente estampa sobre una copia del documento; documento que para que sea aplicable a la Convención de la Haya sobre la apostilla, debe ser público, naturaleza que no la tiene el informe de los auditores externos.”, sin más comentarios pues lo resuelto por la sala especializada de lo tributario de la Corte Nacional de Justicia es claro, se confirma la glosa. (...). Antes de iniciar con el análisis pertinente, es necesario indicar que el peticionario del recurso de casación no ha identificado en forma precisa el medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia, así como tampoco ha establecido de manera íntegra y con precisión la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada, por tanto no se ha demostrado de qué manera ha afectado tal actuación, en la decisión del juez, evento que impide comprender en la forma en que se produjo la no aplicación del artículo

23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, puesto que se observa que dicha norma jurídica consta analizada y por tanto aplicada en sentencia por el juez de instancia; deficiencias que no pueden ser suplidas por este Tribunal de Casación y por ende, no se configura la causal alegada por el actor.

**5.2.2.-** En consideración a la causal cuarta alegada por el SRI, esta Sala establece lo que el número 4 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: *"4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis;"*. En esta causal se aprecia que pueden operar los vicios de ultra petita, extra petita, citra petita o mínima petita, lo cual es susceptible de casación; se indica también, que basta con que uno de los vicios se haya producido en la sentencia, para que sea materia de rompimiento de la misma y así resolver la violación que se cometió.

**5.2.1.1.-** Respecto de lo manifestado por el recurrente el cual alega que el Juez de instancia ha resuelto un asunto ajeno a la litis (punto no controvertido), referido a validez de la apostilla del informe de auditoría externa presentado por el actor, mismo que el Tribunal de instancia expresó que no puede ser considerado para fines comerciales, por cuanto ha dejado en claro que no se puede tratar de justificar con la apostilla la no retención en la fuente, pues la apostilla no le da al documento privado el carácter de público simplemente de legalización de documentos a efectos de averiguar su autenticidad en el ámbito internacional; dicho vicio contenido en la causal cuarta, devendría en **"extra petita"**, esta Sala Especializada señala que para que el mismo prospere se requiere que exista la incongruencia entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que conforme lo ha establecido el Dr. Luis Cueva Carrión, en su obra la Casación Civil, situación que se evidencia de la siguiente manera: **1)** Ultra petita, cuando se otorga más de lo pedido; **2)** Extra petita, cuando se otorga algo distinto a lo pedido; **3)** Citra petita, cuando se deja de resolver sobre algo pedido; y, **4)** Mínima petita, cuando se resuelve menos de lo pedido. Una vez revisada tanto la demanda como la contestación se aprecia que, el actor pretende que por medio de certificados otorgados por auditores que tienen representación en el país, se le conceda la deducibilidad del gasto por concepto de *"otros gastos del exterior"*; en consideración a ello y en función del análisis que consta en la sentencia atacada, se desprende que el juez de instancia marca el panorama a dilucidar, en función de la litis

trabada, por cuanto el punto a resolverse para aquel, en torno a la glosa "otros gastos del exterior" se constituye en la secuencia material y pertinencia del gasto que permite la deducibilidad de los pagos al exterior, criterio concordante con los esgrimido tanto en la demanda como en su contestación y descrito en líneas precedentes. Ahora bien, para que prospere el "vicio de extra petita", se requiere que el Juez haya resuelto algo distinto a lo pedido, por lo que en la sentencia atacada se aprecia que el Juez A quo para verificar la pertinencia del gasto como deducible, cuestionó la validez de los documentos presentados por el actor, y expresó que el documento apostillado no está legalizado ante el Cónsul ecuatoriano como expresamente lo ha dejado en claro tanto esta Corte de Casación en el Recurso N° 153-2014; y también agrega que el contribuyente no ha presentado las retenciones en la fuente en la parte no exenta en la ley, para que así el gasto se constituya en deducible. Entonces, si el análisis efectuado por el juzgador de instancia guarda concordancia con la litis trabada, mal podría alegarse lo contrario, mas sin embargo, es importante dejar algunos conceptos en claro, así: a) La Real Academia Española ha señalado que la *apostilla* es una acotación que comenta, interpreta o completa un texto. La normativa jurídica que rige el proceso civil ecuatoriano ha estatuido que el instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente empleado, por lo que si fuere otorgado ante notario e incorporado en un protocolo o registro público, se llamará escritura pública; y el instrumento privado es el escrito hecho por personas particulares, sin intervención de notario ni de otra persona legalmente autorizada, o por personas públicas en actos que no son de su oficio. En consecuencia de lo expresado el instrumento público es aquel que goza de solemnidades legales y sustanciales atribuidas por el funcionario público competente para ello e investido de las calidades y atribuciones conferidas por la ley; mientras que el instrumento privado es un documento efectuado por particulares y que carece de las solemnidades que ostenta el instrumento público. Frente a lo expuesto cabe manifestar que el documento privado por su naturaleza no se convierte en público por el sólo hecho de contener la apostilla o legalización de documentos; misma situación acontece cuando el notario efectúa la legalización de una carta, ésta por su condición y por contar con la certificación del funcionario público que otorga fe pública a los documentos, no le convierte en documento público, por cuanto el mismo carece de las solemnidades legales para serlo, situación que ocurrió en el presente caso. b) Esta Sala Especializada en sus fallos N° 378-2014, 387-2014, 582-2014, 109-2015, 007-2015

y 402-2013 ha dejado en claro que para concebir la secuencia material que justifica el gasto y por consiguiente la calidad de deducible, debe contarse con el círculo contable completo, esto es la verificación de la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención, complementarios, la forma de pago y la acreditación en cuenta en favor del beneficiario, comprendiéndose que si llegase a faltar algún documento de los descritos anteriormente, no se podrá suplir con ningún otro, puesto que, tanto el manejo de la contabilidad como sus documentos fuente, requieren de cierta estrictez para que la misma pueda ser el fiel reflejo de la actividad económica y mucho más si se pretende el beneficio de la deducibilidad del gasto que reduce el pago del impuesto debido; criterio que en el caso propuesto por el actor, ante esta Sala de Casación no se ha cumplido y ha considerado suficiente un informe de auditoría apostillado para suplir la falta de comprobantes de retención, documentos que no constituyen un mera formalidad que puedan obviarse, sino que coadyuvan a la verificación y transparencia de las transacciones. En conclusión, siendo esta la realidad propuesta en la sentencia atacada, no cabe el petitorio efectuado por el actor y por ende, no ha operado la causal cuarta del vicio "extra petita" alegada por el casacionista.

#### VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera, que no se ha configurado la causal alegada por el recurrente.

6.2.- 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:

#### VII. SENTENCIA

7.1.- **NO CASAR** la sentencia dictada el 20 de octubre de 2015, a las 18h10, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2, con sede en Guayaquil, de acuerdo a los términos señalados en el Considerando V de esta sentencia.


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

7.3.- Sin costas.

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

  
Dra. Ana Maria Crespo Santos

JUEZA NACIONAL

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL

(VOTO SALVADO)

  
Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA



**RECURSO DE CASACIÓN****N° 515-2015****VOTO SALVADO DE LA DRA. MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR****SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**ACTOR:** COMPAÑÍA INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A.  
**(RECURRENTE)**

**DEMANDADO:** DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS  
INTERNAS

Quito, miércoles 18 de enero del 2017, las 15h43.-

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

**I. ANTECEDENTES**

**1.1.- Sentencia recurrida:** El Dr. Armando Serrano Carrión, ofreciendo poder o ratificación de gestiones por parte del señor Edward MC Intosh, por los derechos que representa de la compañía INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 20 de octubre de 2015 a las 18h10, emitida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 2012-0120, instaurado en contra de la Resolución N° 109012012RREC021964 que acepta de manera

parcial el reclamo administrativo constante en el Acta de Determinación Tributaria N° 0920120100102 emitida y notificada por concepto de **Impuesto a la Renta del ejercicio económico del año 2007** y cuyo fallo resolvió declarar sin lugar la demanda presentada por la parte actora.-----

**1.2.- Argumentos del recurrente:** El casacionista fundamenta su recurso en las **causales tercera y cuarta** del Art. 3 de la Ley de Casación: Indica que se ha dejado de aplicar el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil lo que condujo a una falta de aplicación del numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al ejercicio económico 2007 y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2007; señala además que considera que la sentencia adolece del vicio de incongruencia por *extra petita*, vulnerando lo previsto en el Art. 269 del Código de Procedimiento Civil y el Art. 273 del Código Orgánico Tributario. Respecto a la **causal tercera** indica que sobre la Glosa de **“Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior”**, la norma relativa a la valoración de la prueba que no fue aplicada es la contenida en el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, la misma que exige al juzgador que valore todas las pruebas, y en la especie se establece una omisión en la valoración del informe sobre las tasas de interés aportado por la Directora de Gestión Documental y Archivo del Banco Central del Ecuador, contenido en el oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF de 27 de mayo de 2015 que consta a fojas 291 y 292 del proceso. Indica que la sentencia en su parte dispositiva ratifica la glosa por concepto de “Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior” señalando que sobre dicha diferencia no se han presentado pruebas por lo que se confirma la glosa, aseveración que es falsa y no se ajusta a la realidad de los autos, en los que consta la prueba pedida por su representada así como los oficios del Banco Central del Ecuador. Manifiesta que el oficio BCE-DGDA-2015-0437-OF recoge las tasas de interés máximas fijadas en el año 2007, lo cual constituye la prueba de descargo de la glosa en referencia y que esta prueba no ha sido

valorada en la sentencia. Respecto a la glosa “**Otros Gastos del Exterior**” indica que existe omisión en la valoración de la comunicación de los auditores externos PKF& Co. que señala en su numeral 2 que “*el reembolso del gasto si está relacionado con la actividad de la empresa*”, la misma que fue puesta a disposición de los peritos y que ha sido considerada en la redacción de los informes. Manifiesta que la prueba consistente en la comunicación del auditor externo independiente de fecha 30 de junio de 2013, ratifica los certificados emitidos en el ejercicio fiscal 2007 y expresa que los reembolsos de gastos certificados están relacionados con la actividad de la empresa, lo cual constituye una prueba de descargo contundente respecto a la glosa referida. Sobre la **causal cuarta** en cuanto a la glosa “**Otros Gastos del Exterior**” indica que la sentencia contiene un evidente vicio de incongruencia por cuanto resuelve un asunto ajeno a la litis, es decir que el vicio alegado es *extra petita*, porque lo resuelto en la sentencia no guarda relación con los hechos controvertidos en la litis. Manifiesta que la litis con relación a esta glosa se trabó en torno a la pertinencia de los gastos reembolsados con la actividad económica del contribuyente; lo manifestado se desprende del texto de la Resolución N° 109012012012RREC021964 y el escrito de demanda de impugnación presentado por la empresa actora, ya que del texto de la resolución administrativa no consta cuestionamiento alguno sobre la validez o invalidez de las apostillas de los documentos y que el cuestionamiento que hace la autoridad tributaria es en torno a la pertinencia del gasto. Señala que en la resolución impugnada no consta objeción alguna sobre la validez de la apostilla de los documentos, siendo un hecho que no se encuentra controvertido en la resolución administrativa, ni es mencionado en su demanda, por lo que el pronunciamiento de la sentencia es incongruente. Solicita se case la sentencia.-----

**1.3.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisión de 24 de diciembre de 2015 a las 10h37, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala de lo



Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia califica el recurso de casación, por los cargos formulados en base a **la causal tercera** por que se ha dejado de aplicar el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil lo que condujo a una falta de aplicación del numeral 3 del Art. 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente al ejercicio económico 2007 y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2007 y en base a la **causal cuarta por** el vicio de incongruencia por *extra petita*, vulnerando lo previsto en el Art. 269 del Código de Procedimiento Civil y el Art. 273 del Código Orgánico Tributario.-

**1.4.- Argumentos de la contestación al recurso:** Admitido el recurso de casación la parte demandada ha dado contestación en los siguientes términos: En cuanto a la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación por el concepto de **“Glosa: Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior”** señala que en el considerando séptimo se encuentra el detalle de las pruebas solicitadas por ambas partes y que fueron consideradas al momento de dictar sentencia. Que para la compañía TONI S.A., no es lo mismo tasa de interés máxima referencial que la tasa activa referencial y por aquella razón la administración supuestamente ha realizado un análisis equivocado, pues la controversia radica en que los intereses si sobrepasan la tasa activa referencial fijada por el Banco Central, pretendiendo el recurrente confundir a la Sala estableciendo una antinomia entre las tasas (activa referencial y activa convencional) de lo cual resulta obvio colegir que la tasa de interés pactada en sus préstamos al exterior se encuentra sobre la tasa activa referencial, pretendiendo el recurrente acoplar su conducta a la normativa estableciendo que es la Administración la que aplica la tasa incorrecta al momento de aplicar las disposiciones contenidas en el Art. 13, numeral 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Sobre la **“Glosa Otros Gastos del Exterior”** indica que la Sala si analizó el informe de los auditores internos en los considerando séptimo, octavo, noveno y décimo de la sentencia. Manifiesta que los jueces

de instancia exponen que el informe de auditores no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad de la compañía actora y basta con el hecho de que no se pueda probar dicha pertinencia para determinar la no deducibilidad del mismo. Argumenta que el informe emitido por la firma de auditores PKF&Co, no hizo referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente o que esté directamente relacionado con la actividad desarrollada en el Ecuador por INDUSTRIAS TONI S.A, por lo cual se contrapone a lo establecido en el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. En cuanto a la **causal cuarta** del artículo 3 de la Ley de Casación sobre la glosa “**Otros Gastos del Exterior**” indica que la Sala de instancia realiza un análisis general al documento que forma parte del proceso judicial, percatándose que no se adecúa o cumple los presupuestos que señala el Art. 23 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Solicita se deseche el recurso de casación interpuesto. Pedidos los autos para resolver se considera: -----

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

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

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

**2.3.- Determinación del problema jurídico a resolver:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

examinará si la sentencia sujeta al análisis casacional por el legitimario tiene sustento legal y para ello es necesario determinar cuáles son los fundamentos que se plantean dentro del recurso: -----

A) La sentencia de la Sala de instancia incurre en la **causal cuarta** del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir el vicio de incongruencia por *extra petita*, vulnerando lo previsto en el Art. 269 del Código de Procedimiento Civil y el Art. 273 del Código Orgánico Tributario?-----

B) ¿La sentencia del Tribunal A quo incurre en la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación, al supuestamente existir falta de aplicación del Art. 115 del Código de Procedimiento Civil, lo que provocó la no aplicación del numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al ejercicio económico 2007 en relación a la Glosa; **“Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior”** y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente al 2007 respecto a la Glosa; **“Otros Gastos del Exterior”**?-----

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

**3.1.- Consideraciones casacionales generales:** Previo a abordar los vicios denunciados por el recurrente, es menester iniciar estableciendo ciertos hitos necesarios para conceptualizar las características generales de la casación planteándonos la siguiente pregunta: ¿Qué es la casación?. Dentro de la doctrina autorizada, Hernando Devis Echandía en su obra *Nociones Generales de Derecho Procesal Civil* pág. 797, al referirse al recurso de casación manifiesta que: “Se trata de un recurso extraordinario,

razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio.”; así mismo, Luis Armando Tolosa Villabona en su obra Teoría y Técnica de la Casación pág. 39, señala que: “[...] el recurso de Casación es un medio de impugnación extraordinario por motivos específicamente establecidos en la Ley y cuyo conocimiento está atribuido a un órgano judicial supremo (Corte Suprema de Justicia en Colombia, o Tribunal de Casación o Corte de Casación en otros ordenamientos) con el fin de anular, quebrar o dejar sin valor, por razones procesales sustanciales inmanentes, sentencias que conculcan el derecho objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica jurídica de un recurso extraordinario y formal en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente establecidos en la Ley, así pues en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se recoge taxativamente en el artículo 3 de la Ley de Casación, cinco causales sobre las que se puede proponer el recurso de casación, fuera de las cuales no se puede aceptar la existencia de alguna adicional. En materia tributaria, el recurso de casación fue introducido en el título III del Libro Tercero del Código Tributario publicado en el Registro Oficial N° 958 de 23 de diciembre de 1975, en donde se establecía que el recurso sería interpuesto ante un Tribunal de Casación constituido por Magistrados de las Salas que no hubiesen conocido la causa. La competencia para conocer la Casación por parte de los Tribunales Distritales tuvo vigencia hasta el 5 de mayo de 1993, cuando se expidió la Codificación de la Constitución Política de la República, en cuyo Disposición Transitoria Décima Séptima dispuso que: “El recurso de casación previsto en el Título III, del Libro Tercero, del Código Tributario (artículos 328 a 335) será interpuesto, a partir de la fecha de la vigencia de estas reformas constitucionales, para ante la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.”. Así mismo el artículo 21 de la Ley de

Casación publicada el Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993, derogó en forma total el Título Tercero del Código Tributario, estableciéndose de este modo la casación que se encuentra vigente hasta nuestros días. Finalmente hay que considerar que el recurso de casación tiene como objetivo realizar el control de legalidad de las resoluciones judiciales, en relación a la correcta aplicación e interpretación de las normas de Derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior. En consecuencia el recurso de casación busca el estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico y vela por la unificación de los criterios judiciales a través de la jurisprudencia casacional. -----

**3.1.1.- Identificación del problema jurídico:** El primer problema jurídico planteado en el punto 2.3 de la presente sentencia guarda relación con la **causal cuarta** del artículo 3 de la Ley de Casación, para lo cual esta Sala manifiesta que la mencionada norma indica: “... 4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis”. Para explicar de mejor manera el alcance de la causal también citamos lo que manifiesta el Doctor Santiago Andrade en su libro la Casación Civil en el Ecuador, pág. 147: “La causal cuarta recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita. Constituye ultra petita cuando hay exceso porque se resuelve más de lo pedido. En cambio, cuando se decide sobre puntos que no han sido objeto del litigio, el vicio de actividad será de extra petita”. El Doctor Santiago Andrade cita a Jorge Cardoso Icaza, Manual Práctico de Casación Civil, Bogotá, Temis, 1984, pag. 84 y manifiesta: “Se peca por defecto cuando se deja de resolver sobre alguna o algunas de las pretensiones de la demanda o sobre las excepciones, y ello da lugar a la citra petita, llamada también mínima petita.”. **3.1.1.1.** Para realizar el análisis de la causal es importante indicar que se deben considerar los hechos alegados por las partes en la demanda y en la contestación a la demanda y lo resuelto por el Tribunal A quo respecto a la glosa: “Otros



Gastos del Exterior” para lo cual se señala lo siguiente: **A) La parte actora en su demanda** que consta de fojas 11 a la 14 en los fundamentos de hecho y de derecho enunció: **1)** “Mi representada en su Declaración de Impuesto a la Renta del año 2007, consignó en el casillero 762 por concepto de “Otros Gastos del Exterior” la suma de USD\$ 2,423,200.00. El mencionado valor constituye un gasto destinado a la obtención, sostenimiento y mejora de ingresos de fuente ecuatoriana del contribuyente, en consecuencia fue considerado como deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta del año 2007.”. **2)** “La Resolución Administrativa, materia de la presente demanda de impugnación ha procedido a glosar el valor que asciende a USD\$ 2,423,200.00, de los gastos consignados en el casillero de “Otros Gastos del exterior”. El rubro referido constituye la totalidad de los reembolsos de gastos generados en el exterior, que constituyen un gasto deducible a efectos de calcular la base imponible del Impuesto a la Renta.”. **3)** “La Resolución Administrativa cita el artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en su parte pertinente señala: [...] La norma citada señala que la certificación se referirá a la pertinencia del gasto y a su cuantía. Además exige que las certificaciones sean legalizadas ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.”. **4)** “La deducción aplicada por mi representada encuentra su respaldo o cobertura normativa previa en la norma del artículo 23 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, que precisamente es citado por la autoridad demandada en el acto impugnado.”. **5)** “La administración ha podido verificar que los reembolsos de gastos efectuados en el exterior se encuentran certificados por auditores independientes que tienen representación en el país, tal es el caso de la compañía auditora PKF. Los certificados en mención fueron aportados dentro del procedimiento de determinación, así como dentro del escrito de Observaciones al Acta Borrador, consecuentemente el equipo auditor debió constatar que el mismo reúna los requisitos previstos en el artículo 23 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, a fin de calificar la

deducibilidad del reembolso de gasto certificado.”. 6) “La administración cuestiona el hecho de no haber presentado los comprobantes de venta reembolsados y los comprobantes de retención, lo que convierte su actuación en ilegal y arbitraria. Afirmamos que la actuación es ilegal por el hecho de transgredir el ordenamiento jurídico, en especial, la propia norma citada por la administración que dispone que no se encuentran sujetos a retención los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedido por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país.”. 7) “Respecto a la falta de presentación de los comprobantes de venta reembolsados, constituye un despropósito su requerimiento, en razón que existe una certificación de un auditor independiente (exigido por la norma) que sostiene haber **“revisado los soportes de las facturas”** y que **“representa reembolso de gastos efectuados para Industrias Lácteas Toni S.A., a su costo”**.”. 8) “Sin perjuicio de lo expuesto, es importante hacer notar que mi representada se encuentra imposibilitada de presentar los comprobantes de venta reembolsados, por cuanto no se encuentran en su poder. Los mismos han sido revisados y certificados en el país donde se efectuaron, conforme consta en el propio informe del auditor independiente.”. 9) “Es importante mencionar que, la Resolución impugnada, no aprecia y valora las pruebas aportadas por mi representada dentro del término de prueba ordenado en el procedimiento administrativo. Término probatorio en el que se presentaron los siguientes documentos certificados: a) El certificado emitido por la compañía auditora PKF&CO. Cía Ltda. (1 Foja) debidamente legalizado ante el Cónsul Ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión, en el que certifica que: ...”Hemos revisado los soportes de las facturas No. 240 del 16 de octubre de 2007 y No. 245 de 12 de noviembre de 2007, de Golberg Assets Corp., de reembolso de gastos a Industrias Lácteas Toni S.A., por el período del 1 de septiembre al 15 de noviembre de 2007. La

elaboración de estas facturas de reembolso es responsabilidad de la Gerencia y que asciende a US\$ 2,423,200.00. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre la razonabilidad de los reembolsos basada en la revisión que llevamos a cabo.”... b) Facturas de reembolso de gastos detalladas en el literal precedente. (2 fojas). c) Copia de los asientos contables en los que se registró los pagos por concepto de reembolso de gastos generados en el exterior. (28 fojas). d) Copia de los estados de cuenta en los que se refleja los pagos realizados con lo que acreditamos el hecho económico. (20 fojas).”. **10)** “Los documentos que se detallan en líneas precedentes deberán ser acompañados por la autoridad demandada, adjuntos a su contestación a la demanda, al tenor de lo dispuesto en el artículo 245 del Código Tributario.”. **11)** “Por las razones anotadas, la glosa por concepto de “Otros Gastos del exterior” debe ser dejada sin efecto, por cuanto el gasto es deducible y se encuentra debidamente soportado en las facturas de reembolso de gastos, el certificado del auditor independiente que se encuentra debidamente legalizada y los comprobantes de pago que acreditan el hecho económico.”. El actor en su demanda también manifiesta: “**SÉPTIMO: PRETENSIÓN CONCRETA.-** Que se deje sin efecto las glosas contenidas en la Resolución Administrativa No. 109012012RREC021964, por carecer de argumentos de hecho y de derecho válidos.” **B) La parte demandada en su contestación a la demanda** que consta de fojas 38 a la 42 manifiesta: **1)** “Ahora bien, a partir de los argumentos esgrimidos por el actor en el libelo de la demanda la Sala puede percatarse de que se realiza un constante énfasis al informe de auditores independientes que fue entregado durante la etapa administrativa; mismo que la parte actora considera suficiente para comprobar la deducibilidad de un gasto conforme a lo previsto en el artículo 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para poder analizar si la parte actora ha cumplido o no con lo prescrito en la normativa en cuestión es necesario transcribir la misma: [...] Ahora bien, se aprecia que para que los valores por reembolsos al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior se

consideren deducibles es necesario que se cumpla con tres supuestos: 1 El reembolso debe estar directamente relacionado con la actividad desarrollada en el Ecuador 2. El gasto debe estar certificado por un informe expedido por auditores independientes 3. La certificación de auditores debe referirse a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad.”. **2)** “Respecto al caso concreto, TONI S.A. pretende que le conceda la deducibilidad de dichos valores por el hecho de contar con un informe expedido por auditores independientes, estableciendo que esa es la única condición que establece la norma para demostrar la deducibilidad de los reembolsos al exterior. Sin embargo, la Administración se percató durante la etapa administrativa que dicho informe de auditores independientes no se refiere en lo absoluto a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente, por lo cual no se cumplió con los supuestos **“1) y 3)”** contenidos en el artículo 23 del Reglamento a la LRTI.”. **3)** “Señores Magistrados, en el acto impugnado se aprecia que el informe de auditores externos presentado “no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente o que esté directamente relacionado con la actividad desarrollada en el Ecuador por INDUSTRIAS LÁCTEAS TONI S.A., ni ofrece elementos que permitan a la Administración Tributaria verificarlos...” por consiguiente la Administración con el fin de certificar que dichos gastos se relacionaban con la actividad del contribuyente solicitó mediante requerimientos de información documentación que soporte las facturas de reembolso que fueron objeto de glosa; sin embargo, tal y como el contribuyente ha manifestado, no presentó documentación alguna ante la Administración Tributaria incumpliendo así también con lo prescrito en el artículo 96 numeral 3 del Código Tributario.”. **4)** “No puede la compañía actora manifestar que es un “despropósito” el requerimiento realizado por la Administración, debido a que es el Informe de auditores externos el que debía contener dicha información; basta con el hecho de que no se pueda apreciar la pertinencia del gasto con la actividad de la compañía para determinar la no deducibilidad del mismo; sin embargo la Administración



otorgó al Contribuyente la oportunidad de soportar lo alegado de forma documental y verificar la condición que establece la normativa para dar paso a la deducibilidad, no obstante, aún ante las deficiencias contenidas en el informe presentado y que nada certifica respecto a la relación del gasto con la actividad desarrollada en el Ecuador; la compañía actora persiste en manifestar y “justificar” su incumplimiento a los deberes formales al no remitir ni exhibir ante los funcionarios de la Administración los documentos generados de las obligaciones tributarias, y tratar de confundir a la Sala estableciendo que la única condición para gozar del beneficio de la deducibilidad es poseer con el respectivo informe.”. 5) “En nada beneficia la existencia de un informe de auditores externos que no cumple con las condiciones prescritas por la normativa al no certificar la pertinencia del gasto con la actividad de la compañía, razón por la cual solicito a la H. Sala ratifique la presente glosa en sentencia puesto que la documentación no sustenta los supuestos necesarios para determinar la deducibilidad de un gasto.”. **C) El Tribunal A quo en su fallo respecto al tema indica:** “C) OTROS GASTOS DEL EXTERIOR, [...] que de la revisión del informe presentados por los Auditores Externos, éste no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente; y, lo que pide la norma constante en el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2007, decía: “Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el contribuyente omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto. Son deducibles como gastos, sin estar sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se



encuentren certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.”, como se podrá observar el documento de la referencia se encuentra apostillado y no legalizado por cónsul ecuatoriano, como expresamente lo ha establecido la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en el Recurso de Casación No. 579-2011-Sentencia Contencioso Tributaria 053-2014, que en su parte pertinente dice: “No existe discusión respecto de que no se efectuó la retención. Por ello, mal cabía que se hubiese probado ese particular, lo que está en discusión es establecer si el informe del auditor independiente apostillado cumple o no con las condiciones que establece el Art. 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, la normativa que se encontraba vigente en el año 2006, expresamente los artículos 13 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establecen la obligatoriedad de la empresa de realizar las retenciones en la fuente o de asumirlas en calidad de responsable como agente de retención. En el caso concreto, el informe de auditoría externa presentado y apostillado por el contribuyente no puede ser usado para fines comerciales, según el Art. 1 de la Convención de la Haya sobre Apostilla, aprobado por el Congreso Nacional y publicado en el Registro Oficial 410 de 31 de Agosto del 2004, que se transcribió en el numeral anterior, como tampoco se puede tratar de justificar con la apostilla la no retención en la fuente, pues la apostilla no le da al documento privado el carácter de público simplemente es un método simplificado de legalización de documentos a efectos de verificar su autenticidad en el ámbito internacional, que consiste en una hoja que se agrega adherida al reverso o en una página adicional a los documentos que

la autoridad competente estampa sobre una copia del documento, documento que para que sea aplicable a la Convención de la Haya sobre la apostilla, debe ser público, naturaleza que no la tiene el informe de los auditores externos.”, sin más comentarios pues lo resuelto por la sala especializada de lo tributario de la Corte Nacional de Justicia es claro, se confirma la glosa.” (El subrayado le corresponde a esta Sala). **D)** Esta Sala Especializada ha realizado un análisis del fallo recurrido y encuentra que el Tribunal de instancia, sí resolvió algo que no fue objeto de la *litis* como es lo relacionado a la validez de la apostilla; sin embargo al establecerse la *litis* en relación al contenido del informe de los auditores externos en relación a la pertinencia de los gastos reembolsados con la actividad económica del contribuyente, también se puede apreciar que de manera muy ligera resuelve sobre el objeto de la *litis* cuando en el fallo textualmente se indica: “[...] que de la revisión del informe presentados por los Auditores Externos, este no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente; [...]”, es decir que la Sala de instancia sí se pronuncia sobre el objeto de la *litis*, estableciendo su criterio al respecto, no afectando el pronunciamiento sobre la validez de la apostilla, al tema central de la *litis* sobre la pertinencia de los reembolsos de gastos. Ahora bien esta Sala observa que el pronunciamiento respecto a la pertinencia del gasto es muy somero, pudiendo determinarse que no existe la debida motivación sobre el tema, particular que debió haber sido casado por el recurrente en virtud de otra de las causales del Art. 3 de la Ley de Casación, omisión esta que no puede ser enmendada por este Tribunal al no existir casación de oficio. Por lo expresado, esta Sala considera que no se configurado la casual cuarta del Art. 3 de la Ley de Casación invocada por el recurrente.-----

**3.1.2.- Identificación del problema jurídico:** El segundo problema jurídico planteado en el punto 2.3 de la presente sentencia guarda relación con la **causal tercera** del Art. 3 de la Ley de Casación, que establece:

*“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto”.* Esta Sala especializada manifiesta que esta causal se refiere a lo que la doctrina denomina violación indirecta de la norma sustantiva y contempla varias situaciones jurídicas que no pueden darse simultáneamente y que deben ser individualizadas para su pertinente demostración en cada caso. La aplicación indebida es la atribución equivocada de una disposición legal o en caso de la causal tercera o de un precepto jurídico de valoración probatoria a un alcance que no tiene; la falta de aplicación es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación, consiste en la falta que incurre el juzgador al dar desacertadamente a la norma o precepto jurídico aplicado, un alcance mayor o menor o distinto, que el descrito por el legislador. Se analiza, que en aplicación de cualquiera de estas situaciones, en lo que respecta a la causal invocada, el recurrente debe plasmar su pretensión a través de una proposición jurídica completa que debe contener: 1.- La identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración. Dichas condiciones no son establecidas a voluntad del juzgador, pues están orientadas a cumplir una función específica e importante dentro del análisis jurídico en el control de legalidad de los preceptos de valoración de prueba, a que está llamado a realizar este Tribunal de casación dentro del recurso de casación, en mérito de dicha causal. Partiendo de la concepción

de que al Tribunal Casacional le está impedido valorar nuevamente las pruebas dentro del proceso, ya que el recurso de casación no constituye una nueva instancia, la naturaleza extraordinaria, excepcional y especializada de dicho recurso les permite a los juzgadores, realizar el control de legalidad sobre los “preceptos jurídicos de valoración probatoria” que el Tribunal *A quo* ha hecho uso en su fallo. Por eso luego de un análisis primigenio sobre el cumplimiento de estas condiciones, es necesario realizar un estudio analítico de las mismas; así la razón de ser de identificar los medios probatorios que el recurrente los controvierte en su recurso de casación, permite al juez de casación delimitar el ámbito de su actuación competencial, y del universo de pruebas que el Juez inferior ha considerado y valorado en su resolución para llegar a su silogismo jurídico respecto de los hechos probados, es preciso que se señalen sobre cuál de esas pruebas, el legitimario considera se han aplicado violatoriamente los preceptos jurídicos de valoración de prueba; sobre las demás pruebas que no se llegaren a refutar, se considerará que se está de acuerdo con la aplicación de los preceptos jurídicos de valoración de prueba y en consecuencia con el resultado valorativo que el Juez de instancia le haya otorgado a dichas pruebas, fruto del análisis del precepto jurídico por él realizado. En este punto es necesario indicar que también cabría la identificación de pruebas solicitadas por las partes y que no fueron valoradas por el juzgador en su edicto. En lo concerniente con la norma procesal de valoración de prueba que se haya determinado en el recurso, se busca identificar dentro del ordenamiento jurídico, el precepto jurídico que se ha aplicado indebidamente, dejado de aplicar o aplicado erróneamente, y con el que se pretende el reconocimiento de un determinado valor jurídico a una prueba, que a criterio del recurrente se le ha otorgado un valor erróneo. Con la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo, lo que se pretende es que el casacionista argumente y fundamente jurídica y lógicamente las razones por las que a su parecer, en el examen de un

determinado medio probatorio, el juez ha incurrido en violaciones al precepto valorativo, que sirvió para llegar a una determinada apreciación sobre dicha prueba y con la que se llegó a verificar o no, si los hechos alegados por las partes y delimitados por las mismas en la *litis* de la causa, son reales o no. Finalmente la cuarta condición tiene su razón de ser, en el sentido de que luego de verificarse la violación de un precepto valorativo, a dicha prueba se le reconocerá una nueva apreciación, un nuevo valor, que obligatoriamente conducirá a que se confronten nuevamente en conjunto todas las pruebas (tanto controvertidas, como no cuestionadas en el recurso, sin dejar de reconocer el valor probatorio que se haya otorgado a las pruebas no cuestionadas en el fallo de instancia), para llegar a una nueva inferencia respecto de los hechos delimitados por las partes; por lo que al obtenerse nuevas conclusiones fácticas, la consecuencia lógica es que también se habrá producido en el fallo, sobre las falacias identificadas en instancia, una equívoca aplicación de la normativa material que erróneamente sustentó el fallo recurrido, por lo que es solícito señalar en el recurso (sumado a que la norma casacional lo exige de manera expresa) las normas sustantivas o materiales que realmente sustentarán los nuevos hechos fácticos, fruto del ejercicio de control de legalidad realizado del estudio de la causal tercera. -----

**3.1.3.-** Una vez que se ha revisado el recurso de casación interpuesto en donde se alega la falta de valoración en conjunto de la prueba, se observa que el legitimario estableció lo siguiente respecto a las glosas impugnadas:

**1) Glosa “DE INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR”**

como medios de prueba establece: 1.- El oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF en el que constan las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Ecuador en el año 2007. 2.- La norma que contiene el precepto de valoración de prueba infringido, asevera el legitimario es el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil. 3. La demostración, con lógica jurídica sobre la transgresión de las normas de derecho que regulan la valoración de



prueba, el recurrente lo realiza en extenso a partir de fojas 306 vta. a la 308 vta. y 4. Respecto a la identificación de las normas sustantivas o materiales que han sido equivocadas o no aplicadas como consecuencia de la transgresión a los preceptos de valoración de prueba, el casacionista establece que no se ha aplicado el numeral 3 del Art. 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y **2) Glosa “DE OTROS GASTOS DEL EXTERIOR”** como medios de prueba establece: 1.- La comunicación del auditor independiente de fecha 30 de junio de 2007 que ratifica los certificados emitidos en el ejercicio fiscal 2007 y expresa que los reembolsos de gastos certificados están relacionados con la actividad de la empresa lo cual constituye una prueba de descargo respecto a esta glosa. 2.- La norma que contiene el precepto de valoración de prueba infringido, asevera el legitimario es el Art. 115 del Código de Procedimiento Civil. 3. La demostración, con lógica jurídica sobre la transgresión de las normas de derecho que regulan la valoración de prueba, el recurrente lo realiza en extenso a partir de fojas 309 a 311 y 4. Respecto a la identificación de las normas sustantivas o materiales que han sido equivocadas o no aplicadas como consecuencia de la transgresión a los preceptos de valoración de prueba, el casacionista establece que no se ha aplicado el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vigente en el ejercicio fiscal 2007. En consecuencia el recurso cumple con las cuatro condiciones que debe reunir la causal tercera del Art. 3 de la Ley de Casación respecto a las dos glosas impugnadas, por lo cual se hace viable su análisis. -----

Respecto a la **Glosa “DE INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR”** manifestamos:-----

**3.1.3.1.- Contenido Material de la norma alegada como infringida y que contiene el precepto de valoración:** El artículo 115 del Código de Procedimiento Civil dispone: *“Art. 115.- La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las*

*solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.- El juez tendrá obligación de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas producidas.”. -----*

**3.1.3.2.- Identificación del precepto de valoración de prueba:** Como habíamos señalado en el numeral 3.1.2., del presente edicto, la valoración de la prueba es una facultad privativa del juez de instancia, pues a él le compete realizar los silogismos de apreciación de todas pruebas aportadas dentro del proceso, para llegar a determinar los hechos que se califiquen como probados, para luego proceder a la aplicación de las normas sustantivas y establecer así una decisión judicial sobre el caso puesto a su conocimiento. Sin embargo dentro de la mecánica de apreciación de pruebas, el juez de instancia debe aplicar ciertos preceptos de valoración probatoria, los cuales por disposición expresa del Art. 3 de la Ley de Casación así como la propia naturaleza de este instituto, pueden ser sujetas a control de legalidad por parte del Tribunal de Casación. Los preceptos de valoración de prueba son normas pre establecidas, pre constituidas, que contienen una regla para evaluar una determinada prueba, al otorgarles un resultado legítimo específico. Los mismos se encuentran contenidos en todo el ordenamiento jurídico y algunas de ellas representan cierta complejidad por el nivel conceptual que incorporan. En el presente caso los preceptos contenidos en la norma denunciada se identifican con: a) La apreciación de la prueba en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica; y, b) las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. En la especie, el casacionista al argumentar su recurso en base al postulado de la valoración de prueba en su conjunto, nos constríne al análisis únicamente del primer precepto antedicho y sólo en lo referente a uno de sus componentes. Conforme la doctrina el precepto de *apreciación de la prueba en conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica*, ha sido desarrollado en dos postulados atados a un sistema valorativo: *La unidad*

*de la prueba y la sana crítica. Efectivamente la valoración de la prueba en su conjunto se la ha vinculado con el principio de unidad de prueba que se refiere a que el juzgador debe examinar en forma detallada, concienzudamente y de forma íntegra cada uno de los medios de prueba presentados por las partes, desechando las pruebas indebidamente actuadas o impertinentes, y una vez identificadas las pruebas admisibles confrontándolas o cotejándolas sistemáticamente para sacar las conclusiones del caso. Al respecto el autor Hernando Devis Echandia en su obra Teoría General de la Prueba Judicial, T.I, Sexta Edición, Bogotá Colombia, Editorial Temis S.A., página 290 parafraseando a los autores WIGMORE, GORPHE, y FLORIAN, sobre la apreciación global o de conjunto de la prueba indica: “Para una correcta apreciación no basta tener en cuenta cada medio aisladamente, ni siquiera darle el sentido y alcance que realmente le corresponde, porque la prueba es el resultado de los múltiples elementos probatorios, reunidos en el proceso, tomados en su conjunto, como una “masa de pruebas”, según la expresión de los juristas ingleses y norteamericanos. Es indispensable analizar las varias pruebas referentes a cada hecho y luego estudiar globalmente los diversos hechos, es decir “el tejido probatorio que surge de la investigación”, agrupando las que resulten favorables a una hipótesis y las que por el contrario la desfavorezcan, para luego analizarlas comparativamente, pensando su valor intrínseco y, si existe tarifa legal, su valor formal, para que la conclusión sea una verdadera síntesis de la totalidad de los medios probatorios y los hechos que en ellos se contienen.”.-----*

**3.1.3.3.-** En lo pertinente el legitimario argumentó en su recurso: “La norma relativa a la valoración de la prueba que no ha sido aplicada en sentencia es la contenida en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, la misma que exige al juzgador que valore todas las pruebas; y, en la especie, se establece una omisión en la valoración del informe sobre las tasas de interés aportado por la Directora de Gestión Documental y Archivo

del Banco Central del Ecuador, contenido en el Oficio No. BCE-DGDA-2015-0437-OF, de fecha 27 de mayo de 2015. La prueba referida consta del proceso en las fojas 281 y 292.”-----

**3.1.3.4.-** Sobre este punto en particular, la resolución de instancia, sujeta a análisis casacional, en sus considerandos NOVENO y DÉCIMO indicó: “NOVENO.- Como la defensa de la parte accionante se ha centrado en justificar de manera parcial las glosas que han sido establecidas por la Administración Tributaria, de tal manera que se remite a la que se establece por la constante en el casillero 762 con referencia a “Otros Gastos del Exterior” ha consignado en la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 el valor de USD\$ 2’423,200.00, y sobre las otras no se ha ejercido defensa alguna ni justificación que pudieren desvanecerse, [...]” “DÉCIMO Analizadas todas y cada una de las glosas de manera pormenorizada y luego del análisis de las pruebas presentadas por las partes procesales, establecemos con relación a las glosas de la administración, lo siguiente: [...] B) INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR. En la declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 se consignó en el casillero 755 por concepto de “Intereses y Comisiones Bancarias al Exterior”, la Administración Tributaria procedió a glosar como gasto no deducible la suma de USD\$ 33,674.58, que de conformidad con las disposiciones legales establecidas en el numeral 2 del Art. 10, numeral 3 del Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es concordante con lo que dispone el numeral 3 del Art. 22 y numeral 8 del Art. 26 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que se indica que no serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, las diferencias que fueron establecidas conforme lo indica la parte accionada se encuentra señalado en el Cuadro 4.1. del Acta de Determinación No. 0920120100102, la parte accionante manifiesta que no es lo mismo la tasa de interés máxima referencial, que la tasa activa referencial y por aquella razón la

Administración Tributaria supuestamente ha realizado un análisis equivocado, por lo que bien vale agregar una resolución del Directorio del Banco Central que dice: “El Directorio del Banco Central del Ecuador de conformidad con lo que dispone el artículo 261 de la Constitución Política de la República y el artículo 50 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Monetario y Banco del Estado, disponen que el Banco Central del Ecuador tiene como funciones establecer, controlar y aplicar las políticas monetaria, financiera, crediticia y cambiaria del Estado; Regulación No. 151-2007, expedida por el DIRECTORIO DEL BANCO CENTRAL DEL ECUADOR establece: ARTICULO 1.- (sic) En el Capítulo II (Tasas de Interés de Cumplimiento Obligatorio), del Título Sexto (Sistema de Tasas de Interés), del Libro I (Política Monetaria-Crediticia), de la Codificación de Regulaciones del Banco Central del Ecuador, inclúyase el siguiente artículo: “Artículo 4: La tasa de interés máxima convencional a las que hagan referencia normas legales y reglamentarias será igual a la tasa activa efectiva máxima del segmento comercial corporativo”, al no haber ejercido prueba en contra alguna la parte actora, téngase por confirmada la glosa; [...]”.

**3.1.3.5.-** A partir de fojas 298 vta. y 299 del expediente, el Tribunal en su fallo indica textualmente: “SEPTIMO.- (sic) [...] Mediante la presentación del escrito de prueba la parte accionante de folios 101 a 102 de los autos, anexa 52 documentos notariados, con cuyo escrito solicita las pruebas siguientes: [...] Oficiase a la Dirección de Servicios Bancarios Internacionales del BCE, para que informe sobre las tasas de interés máximas convencionales fijados por el Directorio en los meses de enero a diciembre del año 2007; [...]”.

**3.1.3.6.-** A fojas 291 y 292 consta el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF de 27 de mayo de 2015 suscrito por la Sra. Mónica Daniela Rodríguez Tello, Directora de Gestión Documental y Archivo así como una foja que contiene el detalle de las tasas de interés activas efectivas y máximas referenciales vigentes por segmento de crédito.



**3.1.3.7.-** Como se puede observar en el fallo de instancia, esta prueba no fue apreciada por el Tribunal A quo, en virtud de que no se pronunció sobre la misma en forma específica, lo que únicamente hace es referirse de manera general a las pruebas. Ahora bien es importante destacar que el Oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF en su parte pertinente indica: “Al respecto, adjunto la copia del cuadro 1.10.2 Tasas de Interés Activas Efectivas y Máximas Referenciales vigentes, en el cual constan las tasas de interés activas a las que se refiere la LRTI en su articulado en mención, tomados de la información Estadística Mensual y publicados en la página Web del Banco Central del Ecuador: [www.bce.ec](http://www.bce.ec)”.

**3.1.3.7.1.-** El actor argumenta en su demanda a fojas 12 vta. lo siguiente: “La norma legal transcrita en líneas anteriores en ninguna de sus partes expresa que la tasa máxima, para efectos de la deducibilidad de los intereses pagados que se genere en créditos externos, será la tasa activa referencial, la cual ha sido considerada equivocadamente por la administración como la máxima referencial para los efectos del numeral 3 de la norma citada.”. “Mi representada, al amparo del numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ha establecido en sus créditos externos tasas de interés que en ningún caso superan la tasa máxima convencional fijada por el Directorio del Banco Central del Ecuador. Tasa que, al entender de mi representada, por ser la máxima es a la que hace referencia la norma legal.”.

**3.1.3.7.2.** Únicamente como una referencia para comprender adecuadamente el tema, esta Sala procede a citar textualmente lo que el acto impugnado que consta a foja 11 de expediente dice respecto al tema: “9.2.5.6. Que es importante mencionar que en Art. 2 del Capítulo IV “Tasas de Interés para Operaciones Especiales en Dólares” del Libro I de la Codificación de las Regulaciones del Banco Central dispone: “para los fines establecidos en el artículo 10 (Deducciones), del Capítulo III (Exenciones), de la Ley de Régimen Tributario Interno: Tasa activa referencial”. “9.2.5.7. Que cabe señalar que la tasa utilizada por la Administración Tributaria para efectos de la verificación de la deducibilidad de los intereses pagados por

créditos externos y consignados como gasto en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2007 del contribuyente, corresponde a las tasas que registra el sitio web del Banco Central del Ecuador bajo la descripción: **“Tasas de interés referenciales para los préstamos externos del sector privado”**, información pública a la que se puede acceder y a través de lo cual se puede corroborar la legalidad de lo actuado por la Administración Tributaria.”. **3.1.3.7.3.** Con el objeto de realizar el análisis del fallo y motivar el mismo con las normas de derecho aplicables al caso, procedemos a citar lo que señalan los Arts. 10, numeral 2 y 13, numeral 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y Art. 22, numeral 3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigentes al año 2007: **“Art. 10.- Deducciones.-** En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: [...] 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador; [...]”. **“Art. 13.- Pagos al exterior.-** Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior: [...] 2.- Los intereses y costos financieros por financiamiento de proveedores externos en las cuantías que figuren en el permiso de importación respectivo o en los documentos que respalden la importación, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco

Central de Ecuador a la fecha de la aprobación del documento de importación. Si los intereses y costos financieros exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible;[...]". **Art. 22.- Otras deducciones.-** Son también deducibles, siempre que estén vinculados directamente con la generación de los ingresos gravados, los siguientes rubros:[...] 3. Los intereses de los créditos externos. Si la tasa de interés excede de la tasa de interés máxima referencial establecida por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se efectuará la retención en la fuente por dicho exceso. Para que opere la deducción, los créditos externos deberán estar registrados en el Banco Central del Ecuador, cuando dicho registro sea requerido por las regulaciones del Directorio del Banco Central.[...]". (El subrayado le corresponde a esta Sala). **3.1.3.7.4.** Es de mencionar también que el Art. 13, numeral 3 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vigente a la época, norma que el recurrente considera que no fue aplicada en el fallo de instancia establece: **Art. 13.- Pagos al exterior.-** Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:[...] 3.- Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su novación. Si los intereses exceden de las tasas máximas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito;[...]". **3.1.3.7.4.** Esta Sala al observar el contenido

del argumento del actor y de lo establecido en la normativa citada *ut supra* donde se instituye como denominador común que el Banco Central del Ecuador establece la **tasa de interés máxima referencial**; a través de la lógica y la razón llega a la convicción de que la aseveración del actor es incorrecta, en virtud de que el tema corresponde a una interpretación de la norma, en donde claramente se establece que serán deducibles los pagos al exterior cuando los intereses de créditos externos no excedan la “**tasa de interés máxima referencial**”, lo que implica que es el Banco Central del Ecuador el que establece específicamente dichas tasas, por lo tanto al analizar esta Sala el contenido del oficio N° BCE-DGDA-2015-0437-OF que consta a foja 292 del expediente y su anexo que consta a foja 291 que se refiere a: “*Las Tasas de interés Activas Efectivas y Máximas Referenciales vigentes por Segmento de Crédito*” se considera que tanto el contenido del oficio como el anexo, en nada corroboran la interpretación que el actor otorga a la norma, respecto a la tasa que debía aplicarse que era la tasa máxima convencional, con lo cual dicha prueba solicitada por la parte accionante no cambia la decisión que adoptó el Tribunal de instancia. Lo único que aporta el documento denunciado como no valorado por el recurrente es un anexo en el que constan “*Las Tasas de interés Activas Efectivas y Máximas Referenciales vigentes por Segmento de Crédito*”, sin que esta información permita acreditar la interpretación que el actor ha sostenido en su demanda. Por todo lo expuesto, esta Sala considera que no se ha configurado la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación respecto a la Glosa “DE INTERESES Y COMISIONES BANCARIAS AL EXTERIOR”.-----

**3.1.4.-** Respecto a la Glosa “**DE OTROS GASTOS DEL EXTERIOR**” y una vez que en los numerales 3.1.3.1, y 3.1.3.2, se determinó el contenido material de la norma alegada como infringida y que contiene el precepto de valoración así como la identificación del precepto de valoración de la prueba respectivamente aplicable a esta glosa, esta Sala manifiesta:



**3.1.4.1.-** Que el recurrente en su recurso manifiesta: “La copia certificada de la comunicación de fecha 30 de junio de 2013, recogida en los informes presentados por los peritos insinuados en el proceso, es el instrumento probatorio que no ha sido valorado en la sentencia recurrida, a pesar de tratarse de un documento que obra en autos y constituye una prueba de trascendental importancia.”. “La comunicación del auditor externo independiente de fecha 30 de junio de 2013, referida y anexada en los informes periciales que obran de autos, reviste de vital importancia probatoria que, en el evento de ser analizado y entendido por la Sala juzgadora, la conclusión obtenida en sentencia sería distinta.”. **3.1.4.2.-** El fallo de instancia en los considerandos SÉPTIMO, OCTAVO, NOVENO Y DÉCIMO: “SEPTIMO (sic) [...] Mediante presentación del escrito de prueba la parte accionante de folios 101 a 102 de los autos, anexa 52 documentos notariados, con cuyo escrito solicita las pruebas siguientes: [...] 3) Agréguese al proceso de los siguientes documentos: a) copia certificada emitida por la compañía PKF&CO. Cía Ltda, debidamente legalizada ante cónsul ecuatoriano; [...] 4) Oficiese a la Superintendencia de Compañías a fin de que informe si la compañía PKF&CO. Cía Ltda., se encuentra domiciliada en el país; [...]”. “OCTAVO [...] El perito Economista España Ballesteros, en su informe pericial hace referencia exclusivamente a la cuenta “Otros Gastos del Exterior”- Casillero 762- manifiesta que la Administración Tributaria ha procedido a la revisión de los valores consignados en la Declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 consignando el valor de USD\$ 2’423,200.00 que el contribuyente en todo el proceso de revisión presentó los documentos solicitados en los plazos establecidos como lo es la factura de fecha 16/10/2007 #240 de Golberg Assets por USD\$1’234,300.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gasto Generados en el Exterior; y, la factura de fecha 12/11/2007 #245 de Golberg Assets por USD\$ 1’188,900.00 cuyo detalle corresponde a Reembolso de Gastos Generados en el Exterior; lo que suman estas dos facturas la cantidad de USD\$ 2’423.200.00 y que la Administración argumenta que no fue presentado ni el



comprobante de venta ni los respectivos comprobantes de retención en la fuente, según lo estipulado en el Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en la calidad de perito ha revisado la documentación exhibida que reposa en los archivos de la contribuyente, que por ser un reembolso de gastos al exterior y en estricto cumplimiento de la norma, el contribuyente presentó la certificación del informe de gastos al exterior elaborado por la Auditora Externa PKF&CO, según lo mencionan los Arts. 19 (reformado por el Art. 10 y agregado el inciso final por el Ar. 13 del D.E. 1628 R.O. 350, 30-XII-99) y Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Finalmente expresa que según la documentación revisada y en estricto apego a la norma el contribuyente ha utilizado correctamente la deducción de gastos por pagos en el exterior y que con apego a lo que establece el Art. 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno se le ha presentado el dictamen de los Auditores Externos elaborado de fecha 16 de noviembre de 2007 con reconocimiento de firma el 19 de noviembre del 2007 ante el Notario Público Décimo del Circuito de la Ciudad de Panamá en cuyo documento se determina explícitamente que el reembolso de gasto si está relacionado con la actividad de la empresa:[...]". "[...] La perito Economista Ginger Jiménez Panchana, luego de establecer un enfoque sobre los antecedentes en el reclamo administrativo y de la revisión de la documentación que se le ofreciera, presenta las siguientes conclusiones: El dictamen de los auditores se pronuncian en relación a la revisión de las facturas No. 240 del 16 de octubre del 2007 y No, 245 del 12 de noviembre del 2007 de Golberg Assets Corp., de reembolsos de gastos con la finalidad de obtener una seguridad razonable de que la información se presenta sin errores importantes; la opinión emitida fue que las facturas que soportan los reembolsos han sido efectivamente facturadas y registradas y representan reembolso de gastos efectuados para Industrias Lácteas Toni S.A., a su costo, es decir no señala la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos. Los asientos contables señalan estudios y asesorías, mientras que

las facturas describen reembolso de gastos, sin embargo la certificación examinada por los auditores externos PKF, no determina el tipo de gasto, por lo que no es posible vincularlo directamente con la actividad generadora de ingresos de la compañía; la carta emitida de forma extemporánea al período motivo de revisión año 2007 no se encuentra certificada, ni cuenta con el mismo formato, y ha sido emitida con fecha 30 de junio de 2013. [...]”. “NOVENO.- Como la defensa de la parte accionante se ha centrado en justificar de manera parcial las glosas que han sido establecidas por la Administración Tributaria, de tal manera que se remite a la que se establece por la constante en el casillero 762 con referencia a “Otros Gastos del Exterior” ha consignado en la declaración del Impuesto a la Renta del año 2007 el valor de USD \$2'423,200.00 y sobre las otras no se ha ejercido defensa alguna ni justificación que pudieren desvanecerse, [...] “y nos toca referirnos al documento que ha anexado el contribuyente donde consta el Dictamen de los Auditores Externos, documento este que reposa en autos folio 49, que si bien esta notariado, el mismo se encuentra Apostillado en Panamá y no fue Consularizado en la oficina de la representación consular del Ecuador en dicho país.[...]”. “DÉCIMO.- Analizadas todas y cada una de las glosas de manera pormenorizada y luego del análisis de las pruebas presentadas por las partes procesales, establecemos con relación a las glosas de la administración, lo siguiente: [...] C) OTROS GASTOS DEL EXTERIOR [...] que de la revisión del informe presentados (sic) por los Auditores Externos, este no hace referencia a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad del contribuyente; y, lo que pide la norma constante en el Art. 23 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2007 decía: ‘Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas gravadas de fuente ecuatoriana. Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la parte no exenta por la ley. Si el contribuyente omitiere la retención en la fuente, será responsable del

pago del impuesto. Son deducibles como gastos, sin estar sujetos a impuesto o retención alguna en la fuente, los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que dichos gastos se encuentren certificados por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía. Esta certificación también será exigida a las compañías verificadoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.', como se podrá observar el documento de la referencia se encuentra apostillado y no legalizado por cónsul ecuatoriano, como expresamente lo ha establecido la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en el Recurso de Casación No. 579-2011-Sentencia Contencioso Tributaria 053-2014, que en su parte pertinente dice: 'No existe discusión respecto de que no se efectuó la retención. Por ello, mal cabía que se hubiese probado ese particular, lo que está en discusión es establecer si el informe del auditor independiente apostillado cumple o no con las condiciones que establece el Art. 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, la normativa que se encontraba vigente en el año 2006, expresamente los artículos 13 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 23 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establecen la obligatoriedad de la empresa de realizar las retenciones en la fuente o de asumirlas en calidad de responsable como agente de retención. En el caso concreto, el informe de auditoría externa presentado y apostillado por el contribuyente no puede ser usado para fines comerciales, según el Art. 1 de la Convención de la Haya sobre Apostilla, aprobado por el Congreso Nacional y publicado en el Registro Oficial 410 de 31 de Agosto del 2004, que se transcribió en el numeral anterior, como tampoco se puede tratar de

*justificar con la apostilla la no retención en la fuente, pues la apostilla no le da al documento privado el carácter de público simplemente es un método simplificado de legalización de documentos a efectos de verificar su autenticidad en el ámbito internacional, que consiste en una hoja que se agrega adherida al reverso o en una página adicional a los documentos que la autoridad competente estampa sobre una copia del documento; documento que para que sea aplicable a la Convención de la Haya sobre la apostilla, debe ser público, naturaleza que no la tiene el informe de los auditores externos.’, sin más comentarios pues lo resuelto por la Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia es claro, se confirma la glosa.”.* (El subrayado le corresponde a esta Sala). **3.1.4.3.-** Esta Sala al realizar el análisis del fallo, claramente observa que el Tribunal A quo en el considerando Octavo analiza lo que indica cada informe pericial tanto del Econ. Fabricio España Ballesteros, como la Econ. Ginger Jiménez Panchana respecto a la presentación del informe de los auditores externos, más aun considerando que esta Sala, en relación al informe pericial, señala que el perito es, sin duda, una figura importante como auxiliar de la justicia, que va a proveer una opinión científica sobre un tema técnico o de alta especialización, para lo que emitirá un criterio profesional definido, y con sus respectivas conclusiones fundamentadas no únicamente en los hechos (documentos), sino también en la experiencia profesional siempre sobre el objeto de la pericia; por lo tanto, se llega a la conclusión de que el Tribunal A quo aplicando el precepto de valoración de las pruebas en su conjunto, sí analizó el documento emitido por los auditores externos y ha considerado los informes periciales, como se puede observar del contenido del fallo recurrido, determinando que la certificación de los auditores externos se encuentra apostillada y no legalizada por el cónsul ecuatoriano; por lo que se deduce que esta prueba sí ha sido valorada. Por lo expresado a criterio de esta Sala, no se configura la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación invocada por el recurrente.-----

**IV.- DECISIÓN**

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

**SENTENCIA**

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

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA PRESIDENTA**


  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**



En Quito, miércoles dieciocho de enero del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y veinte minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la RESOLUCION Y VOTO SALVADO que antecede a: COMPAÑIA INDUSTRIAS LACTEAS TONI S.A. en la casilla No. 2645 y correo electrónico asose@gye.satnet.net; pbp.law17@foroabogados.ec; nmaldonado@pbplaw.com; jreyes@pbplaw.com; wildmanomega@hotmail.com del Dr./Ab. MANUEL ARMANDO RODRIGO SERRANO CARRION. DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR en la casilla No. 568 y correo electrónico maleo666@hotmail.com; juridico\_rls@sri.gob.ec; ojitos\_line@hotmail.com; manolo73@hotmail.com; odile.rendon@hotmail.com; ajeg87@hotmail.com; evygo\_2830@hotmail.com del Dr./Ab. CALERO PAZMIÑO MARIA LEONOR; DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR en la casilla No. 2424 y correo electrónico maleo666@hotmail.com; andrea\_cajas88@hotmail.com; keeli.hoyoscalles@hotmail.com; anveaza@yahoo.com; rubby997@hotmail.com; ojitos\_line@hotmail.com; juridico\_rls@sri.gob.ec del Dr./Ab. CALERO PAZMIÑO MARIA LEONOR. Certifico:

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

DAVILAC

**RAZÓN:** Siento como tal que las treinta y tres (33) fotocopias que anteceden, son iguales a las que constan dentro del Recurso de Casación No. 515-2015 (Juicio de Impugnación No. 0120-2012), seguido por la COMPAÑIA LÁCTEOS TONI S.A. en contra del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 24 de enero de 2017. Certifico.-

ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA.



EN LA ACCIÓN OBJETIVA SEGUIDA POR LA ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL, EN CONTRA DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN

GO

UNO JUSTICIA

Sala de lo Contencioso  
Tributario

Acción objetiva de anulación No. 2016-0119

SECRETARÍA

VOTO DE MAYORÍA DEL DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ Y DE LA DRA.  
ANA MARÍA CRESPO SANTOS

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

Quito, miércoles 18 de enero del 2017, las 16h41.

#### ASUNTO

Resolución de la acción objetiva de anulación con efectos generales deducida por el Ing. Roberto Aspiazu Estrada, en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones ASETEL, en contra de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas en el cantón Gonzalo Pizarro.

#### 1. ANTECEDENTES

1.1 De la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.- El Ing. Roberto Aspiazu Estrada, en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (en adelante ASETEL), deduce demanda en acción objetiva de anulación en contra de los señores

Alcalde y Procurador Síndico, como representantes legales del Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbios, órgano legislativo de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015. Al respecto expone:

**1.1.1 Fundamentos de hecho y de derecho:** 1.- Que ASETEL es una persona jurídica de derecho privado, con patrimonio propio, sin fines de lucro, que se rige por sus estatutos, aprobada mediante Acuerdo No. 990084 de 3 de marzo de 1999 del ahora Ministerio de Comercio Exterior. El objeto de esta Asociación es promover el desarrollo armónico del Sector de las Telecomunicaciones; la cooperación entre los miembros de la Asociación; así como la protección y defensa de los legítimos derechos e intereses de los asociados. En tal virtud, sostiene que de parte de ASETEL existe un interés directo para proponer la demanda, debido a que considera que con la emisión de la ordenanza impugnada, se están violentando derechos objetivos de los socios de ASETEL que perjudican gravemente sus intereses. 2.- Que la demanda objetiva de anulación la plantea en contra de la ORDENANZA QUE REGULA LA UTILIZACIÓN U OCUPACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO O LA VÍA PÚBLICA Y EL ESPACIO AÉREO MUNICIPAL, SUELO Y SUBSUELO, POR LA COLOCACIÓN DE ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbios, órgano legislativo de dicha Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015. 3.- El accionante, luego de referirse al artículo 1 de la ordenanza impugnada; inciso segundo del artículo 567 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD); artículos 425 y 261 numeral 10 de la Constitución de la República; pronunciamientos efectuados por la Corte Constitucional respecto de las competencias que tiene

el Estado Central sobre el espectro radioeléctrico, el régimen de comunicaciones y telecomunicaciones (sentencias Nos. 007-15-SIN-CC y 008-SIN-CC, expedidas dentro de los procesos Nos. 0009-13-IN y 0008-13-IN); artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, vigente desde su publicación en el Registro Oficial No. 439 del 18 de febrero de 2015; y, artículo 18 de la ordenanza impugnada, manifiesta que: Si analizamos el texto del artículo 18 de la ordenanza que impugna, se colige que la GAD municipal del cantón Gonzalo Pizarro, al establecer tasas por la implantación de estructuras metálicas, antenas y cables necesarios para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones (retransmisión de contenidos), habría legislado en temas que están fuera del ámbito de su competencia, violando de esta manera lo dispuesto en el artículo 226 de la Constitución de la República.

**4.-** Que la ordenanza impugnada utiliza como soporte legal el segundo inciso del artículo 567 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y que según lo manifestado por la Corte Constitucional en la sentencia No. 007-15-SIN-CC dentro del caso 0009-13-IN respecto de la competencia de los gobiernos autónomos para el establecimiento de tasas por el uso del espacio aéreo y por el soterramiento de cables, el artículo 18 numerales 1, 2, 5 y 6, son susceptibles de anulación total por carecer no solamente de sustentación legal sino también de fundamento constitucional.

**5.-** Se refiere a lo señalado en la sentencia ejecutoriada dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el juicio No. 128-2013, de 20 de agosto de 2015, seguido por ASETEL en contra de la Municipalidad del cantón Chimbo, provincia de Bolívar.

**6.-** Que por otro lado se encuentra en plena vigencia la normativa de telecomunicaciones en sus diferentes cuerpos legales; así, cita los artículos 7, 10 y 11 del Reglamento para la Prestación del Servicio Móvil Avanzado (SMA); artículos 5 y 30 del Reglamento de audio y video; que dichas disposiciones han sido cumplidas fielmente en los contratos de concesión suscritos por el Consejo Nacional de Telecomunicaciones a través de la Secretaría Nacional de Telecomunicaciones

con las empresas CONECEL y OTECEL S.A., SMA y DIRECTV ECUADOR C. LTDA.; que la ordenanza materia de la demanda, a pretexto de regular y tasar el "uso y ocupación del espacio aéreo", está regulando y gravando el uso de frecuencias previamente concesionadas a los sujetos pasivos de estos tributos por las autoridades competentes en materia de telecomunicaciones; que el ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada sobrepasa los límites establecidos dentro de las competencias exclusivas que la Constitución de la República, en su artículo 264 asigna a los gobiernos municipales; y que de esta manera, invade aquellas otorgadas privativamente al Estado Central en el artículo 261.10 sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, aspecto que vuelve a este cuerpo normativo de carácter general como inconstitucional. 7.- Cita los artículos 313 y 314 de la Constitución de la República. 8.- Luego de transcribir los artículos 2 y 21 de la ordenanza impugnada, respecto del permiso de implantación y de las infracciones y sanciones, en su orden, manifiesta que cabe resaltar el hecho de que dejar la continuidad de la prestación de los servicios de telecomunicaciones y retransmisión, sometido a la precariedad de un permiso municipal, significa a fin de cuentas, desde un punto de vista material, que quedan en las manos de un Gobierno Autónomo Descentralizado GAD la posibilidad virtual de "autorizar" o "desautorizar" la prestación de este servicio, competencia que no tiene ni le corresponde, la cual se encuentra constitucionalmente conferida al Estado Central; que enlazar, adicionalmente, esta ilegítima "autorización" al pago de una tasa exorbitante, resulta inaceptable y reñido con el régimen de competencias exclusivas establecidas en la Ley y en nuestra Constitución Política. 9.- Respecto de la valoración del tributo establecido en los artículos 2 y 18 de la ordenanza impugnada, el demandante dice que queda claro que el cobro, es ilegal e inconstitucional; que es un hecho aceptado que las tasas por regla general se establecen como contraprestación de algún tipo de servicio que presta la administración tributaria que las percibe; que el texto del artículo 566 del COOTAD conlleva a



preguntarnos ¿cuál es el "servicio" que, en este caso estaría supuestamente prestando el GAD del cantón Gonzalo Pizarro al contribuyente?; al respecto dice que les parece claro que el "servicio" no consiste en el uso de suelo, que no es un servicio; como tampoco lo es la propiedad inmobiliaria, que es materia de gravamen por la vía del impuesto predial; que al parecer, el supuesto "permiso" respecto del cual el GAD demandado se auto atribuye la potestad de conceder, no para "construir" las estructuras sino para permitir su funcionamiento – periódicamente -, vendría a ser el "servicio" supuestamente gravado con la tasa; respecto de este punto reproduce la parte pertinente de la sentencia No. 038-15-SIN-CC, dentro del caso 0009-15-IN, dictada por la Corte Constitucional en contra de la Ordenanza Municipal expedida por el cantón Sucre, publicada en el Registro Oficial No. 325 de 03 de septiembre de 2014; añade que en el supuesto y no consentido caso de que existiese un servicio prestado por el GAD, éste se limitaría a la entrega de la autorización para la instalación de la infraestructura, servicio por el cual el Municipio no incurre en gastos equivalentes al 5 % del costo de cada estación; en esta parte se refiere al Acuerdo Ministerial del MINTEL No. 041 de 15 de septiembre de 2015. **10.-** A continuación, el accionante analiza si la tasa establecida en el artículo 18 de la ordenanza impugnada guarda relación y, sobre todo, si cumple fielmente con los principios de justicia tributaria constantes en el artículo 300 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 5 del Código Tributario; acto seguido se refiere al concepto de tasa de acuerdo con el artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina; dice que nuestro ordenamiento jurídico establece que los GADs gozan de la facultad para crear tasas ante dos supuestos claramente identificables, el primero en relación a la prestación de un servicio público en el marco de sus competencias, y que el segundo tiene que ver con la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público; que en este caso, es evidente que el Gobierno Municipal no presta ningún servicio, sino que autoriza a que los particulares hagan uso privativo y con fines comerciales de un espacio público de uso común; que este

segundo caso de hecho generador para el cobro de una tasa es el que el COOTAD reconoce en su artículo 567; que respecto del establecimiento de tasas que se refieren a espectro radioeléctrico y telecomunicaciones que constan en el artículo 18 de la ordenanza impugnada, es necesario incluir dentro del presente análisis el informe técnico proporcionado por la Escuela Superior Politécnica del Litoral, bajo el título de “Análisis de impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerada dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones del Ecuador”; que partiendo de esta realidad, es evidente que las tasas por ocupación de espacio público, previstas en el artículo 18 de la ordenanza impugnada atentan contra el principio de no confiscatoriedad, el principio de proporcionalidad, el de capacidad contributiva y el de reserva legal. **11.-** Que de acuerdo con lo establecido en los literales a) y c) del artículo 328 del COOTAD, se encuentra expresamente prohibido a los órganos legislativos de los GADs interferir en la gestión de funciones y competencias que no les corresponden por disposición legal o constitucional. **12.-** Que el numeral 2 del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, da competencia a esta Sala para conocer acciones de impugnación que se propongan en contra de ordenanzas municipales.

**1.1.2 Pretensión procesal.-** En base a los fundamentos de hecho y de derecho expresados en el libelo de demanda, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 185 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial y 231 del Código Tributario, ASETEL demanda en acción objetiva de anulación a los señores Alcalde y Procurador Síndico como Presidente, el primero, y representantes legales del Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, órgano legislativo de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, a fin de que en sentencia se declare la anulabilidad total de la mentada ORDENANZA QUE REGULA LA UTILIZACIÓN U OCUPACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO O LA

VÍA PÚBLICA Y EL ESPACIO AÉREO MUNICIPAL, SUELO Y SUBSUELO, POR LA COLOCACIÓN DE ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbios, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tienen que ver con la ejecución de dicha ilegal ordenanza.

**1.2 De la calificación y admisión a trámite de la demanda propuesta por ASETEL.-** Mediante auto de 16 de marzo de 2016, las 09h20, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, califica y admite a trámite la demanda propuesta por ASETEL, disponiendo que los accionados contesten la demanda dentro del término legal.

**1.3 De la citación a los accionados con la demanda propuesta por ASETEL.-** De autos (fojas 23-34) consta que los accionados, así como el señor Procurador General del Estado han sido citados legalmente.

**1.4 De la contestación a la demanda de impugnación objetiva de anulación con efectos generales.-** Los accionados, señores Alcalde y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, no han dado contestación a la acción planteada por ASETEL.

**1.5 De la calificación a la contestación de la demanda propuesta por ASETEL y apertura de prueba.-** Mediante auto de 12 de mayo de 2016, las 09h50, y en virtud de que ha transcurrido en exceso el término para la contestación a la demanda, esta Sala dispuso que se estará a los efectos del artículo 246 del Código Tributario; y de conformidad con lo previsto en el /

artículo 257 del mismo cuerpo normativo, se abre la causa a prueba por el término de diez días, período durante el cual los sujetos procesales solicitan la práctica de las siguientes diligencias:

**1.5.1 De la prueba solicitada por ASETEL.-** I. Que se reproduzca todo cuanto de autos le fuere favorable; II. Que se oficie a la Escuela Politécnica del Litoral (ESPOL), con la finalidad que remita copias certificadas de: 1.- Análisis de impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerada dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones del Ecuador; y, 2.- Consultoría análisis regulatorio, técnico, económico respecto a las tasas impuestas por los GADs, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones, en sus cantones; III. Que se oficie a la Corte Constitucional para que remita copias certificadas de las siguientes sentencias de inconstitucionalidad: Nos. 035-15-SIN-CC, caso No. 0013-15-IN; 007-15-SIC-CC, caso No. 0009-13-IN; y, 008-15-SIN-CC, caso No. 0008-13-IN; IV. Que se oficie a la Procuraduría General del Estado para que remita copias certificadas del Oficio No. 00969 de 27 de abril de 2015, suscrito por el Procurador General del Estado y dirigido al Alcalde del GAD del cantón Salcedo, que absuelve dos consultas la aplicabilidad del art. 567 del COOTAD; V. Que se oficie a la Municipalidad del Cantón Gonzalo Pizarro para que remita copias certificadas del expediente administrativo de aprobación de la ordenanza impugnada y de todos los títulos de crédito que se hayan emitido con motivo de la expedición de dicha ordenanza. VI. Que se oficie al Ministro de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información para que remita copias certificadas del Acuerdo Ministerial No. 037-2013 y, Acuerdo Ministerial No. 041-2015; VII. Que se incorpore a este proceso: 1.- Copias certificadas de las sentencias ejecutoriadas expedidas por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro de los procesos 17751-2013-128 y 17751-2013-129, del 20 de agosto de 2015 y 19 de octubre de 2015; 2.- Compulsa de los Estatutos a Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL); VIII.

Que se tenga en cuenta que la presente acción tiene como objetivo la anulación de un acto administrativo de carácter general, impersonal y objetivo, violatorio de una norma jurídica; IX. Impugna la prueba que presente la administración tributaria demandada por improcedente, mal actuada y ajena a la *litis*.

**1.5.1.1** Todas las diligencias probatorias solicitadas por ASETEL, dentro del término de prueba concedido para tal efecto, fueron dispuestas sean practicadas mediante providencia de 24 de mayo de 2016, las 16h24.

**1.5.2** Los accionados, señores Alcalde y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, no han presentado escrito de prueba.

## **2. INTEGRACIÓN DE LA SALA**

**2.1** Mediante sorteo de 4 de marzo de 2016, las 11h10, le ha correspondido conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a esta Sala Especializa de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, integrada por el doctor José Luis Terán Suárez; y, por las doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos, en calidad de Juez y Juezas Nacionales.

## **3. JURISDICCION Y COMPETENCIA**

**3.1** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver la presente acción objetiva de anulación con efectos generales, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero del 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, 060-2015 de 1 de abril de 2015, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por



el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador y, 185 apartado segundo, numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

#### **4. VALIDEZ PROCESAL**

**4.1** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar.

#### **5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER**

**5.1** ASETEL deduce acción objetiva de anulación con efectos generales, con la que impugna la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del referido cantón. La accionante pretende que esta Sala Especializada, en sentencia, declare la anulabilidad total de la mentada ordenanza, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada. Por la otra parte, el GAD del cantón Gonzalo Pizarro al no haber contestado la demanda, da como resultado que la *litis* en la presente causa, se trabaja conforme a los efectos previstos en el artículo 246 del Código Tributario; esto es, frente a las pretensiones del actor, la falta de contestación de la demanda se tendrá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron el acto normativo impugnado, que se traduce en que le corresponde al actor la carga de la prueba. Es en estos términos que las partes

fijan el objeto de la acción, y en consecuencia, esto es lo que es materia de análisis y decisión de esta Sala Especializada, en virtud del principio dispositivo consagrado en el art. 168 número 6 de la Constitución de la República del Ecuador y regulado por el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

## **6. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

**6.1 De la motivación de las decisiones judiciales.-** Conforme el mandato contenido en el art. 76, número 7, letra I) de la Constitución de la República, 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 o no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho establecidos en el proceso. La falta de motivación y por lo mismo de aplicación de la norma constitucional en referencia ocasiona la nulidad de la resolución. De lo dicho se puede concluir que la motivación se concreta como criterio diferenciador entre la racionalidad y arbitrariedad y que no existe motivación si no se ha expresado en la sentencia el porqué de determinado razonamiento judicial. Cumpliendo con la obligación constitucional de motivación antes señalada, esta Sala Especializada fundamenta su resolución en el análisis que se expresa a continuación:

**6.2 De la acción objetiva de anulación con efectos generales.-** La acción objetiva de anulación con efectos generales prevista en el art. 185, apartado segundo, número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, puede proponerse en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, tiene como fin lograr la anulación total o parcial del acto normativo. No se trata en este caso de la lesión de un derecho subjetivo, sino que lo que se persigue es su anulación con efectos generales, es decir, la decisión que tome el tribunal

es de carácter general. Esta acción que es objetiva y persigue el imperio de la juridicidad, según lo prevista en el artículo citado del COFJ, “...podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas”. Para Enrique Tarigo Vásquez en su obra “Enfoque procesal del contencioso administrativo de anulación”, Editorial FCU, 1ra. Edición, Montevideo, 1999, págs. 29/30, por interés directo debe entenderse “...el inmediatamente vulnerado por el acto, significando tanto como interés ‘inmediato’, no eventual o futuro”; es decir, la existencia de un interés directo significa o implica que el particular (o quien accione, más genéricamente) se encuentra en una situación jurídica definida y actual con relación a la Administración. En suma se trata del interés inmediatamente vulnerado por el acto respectivo. El mismo autor añade que, están legitimados para proponer esta acción “quienes afirmen ser titulares de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo que, al mismo tiempo, afirman ha sido violado o lesionado por el acto administrativo”. Este punto guarda relación con la legitimación causal, que como lo enseña Giorgi, la “*legitimitatio ad causam*” no es un presupuesto procesal sino “la condición indispensable para obtener una sentencia favorable”. El presupuesto procesal lo constituye la “*legitimitatio ad procesum*”. Mientras la primera implica la calidad de sujeto del litigio, de parte en sentido material, la segunda refiere a la calidad de sujeto de la acción, de parte en sentido formal (Héctor Giorgi, “*El Contencioso Administrativo de Anulación*”, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República del Uruguay, pág. 122). Así, al recurrir a la jurisdicción competente para la anulación de un acto normativo que se hubiera llevado a cabo en forma ilegal, su anulación será imperativa en los casos en que el acto estuviera viciado por irregularidades manifiestas, de ahí que el interés debe ser directo, siendo éste el actual o inmediato y no el eventual o futuro. En el caso *sub júdice*, ASETEL tiene interés directo en la presente causa por ser una entidad de derecho privado, con personería jurídica y patrimonio propio, sin fines de lucro, que según sus

estatutos protocolizados en la Notaría Trigésima Primera del Distrito Metropolitano de Quito el 19 de julio de 2006 (fs. 119 a 125 de los autos), tiene por objeto “...promover el desarrollo armónico del Sector de las telecomunicaciones; la cooperación entre los miembros de la Asociación; así como la protección y defensa de los legítimos derechos e intereses de los asociados”. Por lo expuesto, en la especie, se han satisfecho debidamente los presupuestos esenciales habilitantes para el accionamiento de anulación, con efectos generales, del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal).

**6.3 De la finalidad de la acción objetiva de anulación con efectos generales.-** La finalidad de la acción objetiva de anulación con efecto general es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin efecto por contrariar las normas superiores del derecho. Esta acción se encuentra consagrada en el interés general para que prevalezca la defensa de la legalidad abstracta sobre los actos de la administración de inferior categoría, y por ello tiene como propósito la expulsión del ordenamiento jurídico del acto impugnado con efecto *erga omnes*. Dentro de las características más sobresalientes de esta acción, se encuentran, entre otras, que no tiene término de caducidad, se ejerce en defensa e interés de la legalidad, y procede contra actos normativos de carácter general. Esta acción está consagrada en el art. 185, apartado segundo, número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, que dice: “Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas o privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial”.

## 7. CONSIDERACIONES, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**7.1 Del problema jurídico planteado.-** De la revisión del proceso se puede advertir lo siguiente:

**7.1.1** La acción objetiva de anulación que propone ASETEL está dirigida en contra del siguiente acto normativo: Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas, dentro del referido cantón.

**7.1.2** La pretensión concreta de ASETEL es que en sentencia se declare la anulabilidad total de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la misma.

**7.1.3** Por su parte, el GAD del cantón Gonzalo Pizarro no contestó la demanda dentro del término dispuesto en el artículo 243 del Código Tributario, por lo que se estará a lo dispuesto en los artículos 246 y 258 *ibídem*.

**7.2 De las actuaciones procesales.-** Dentro de esta causa constan las siguientes actuaciones procesales que fueron solicitadas por la parte actora y que consisten en: **1.** Copia certificada parcial del ejemplar del Registro Oficial No. 443, del 23 de febrero de 2015, donde se observa la Ordenanza Municipal objeto de la presente acción (fs. 1- 4 vuelta); **2.** Registro de la Directiva de ASETEL donde aparece como su Director Ejecutivo el Ing. Roberto Aspiazu (fs. 5); **3.** Copias certificadas de los Acuerdos Ministeriales Nos. 037-2013 y 041-



2015, expedidos por el Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (fs. 43 - 50); 4. Copias certificadas de las sentencias Nos. 035-15-SIN-CC; 008-15-SIN-CC; y, 007-15-SIN-CC, dictadas por la Corte Constitucional del Ecuador (fs. 55 -99); 5. Copia certificada del Oficio No. 00969 del 27 de abril de 2015, suscrito por el Ab. Marcos Arteaga Valenzuela, Director Nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado, quien adjunta la absolución a las consultas formuladas por el GAD del cantón Salcedo relacionadas con el uso de frecuencias del espectro radioeléctrico dentro de la jurisdicción cantonal (fs. 103 - 117); 6. Copia certificada de los Estatutos de ASETEL (fs. 119 - 125); 7. Copia certificada de la sentencia dictada por esta Sala dentro de la acción objetiva de anulación acumulada No. 128-2013 y 93-2014 (fs. 127 - 148); 8. Copia certificada de las Resoluciones Nos. 110 (Compulsa de anexo) y 128, expedidas por el Consejo Municipal de Gonzalo Pizarro, por la aprobación de la resolución impugnada (fs. 152 – 172); 9. CD remitido por la Escuela Superior Politécnica del Litoral que contienen: La consultoría para el "Análisis regulatorio, técnico, económico respecto a las tasas impuestas por los GADs, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones en sus cantones"; y, el Proyecto "Estudio de las Herramientas TIC para fomentar el Comercio Electrónico en el Ecuador" (fs. 176 - 185); 10. Copia certificada de la sentencia dictada por esta Sala dentro de la acción objetiva de anulación No. 129-2013 (fs. 189 - 215); 11. Copia certificada de los oficios Nos. JR-GADMCGP-2016-084, de 6 de junio de 2016, y de la Certificación Financiera, de 26 de octubre de 2015, en que se indica que no se ha emitido ningún Título de Crédito, desde la expedición de la ordenanza impugnada, y que no se ha iniciado ninguna acción de cobro, respectivamente, expedidas por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Gonzalo Pizarro (fs. 218 – 219).

**7.3 Del control de legalidad del acto normativo impugnado.-** Este Tribunal considera que, una vez que se ha probado el interés directo de ASETEL, de acuerdo a la naturaleza de presente acción, según las pretensiones de los

accionantes y en virtud de la falta de contestación a la demanda, y del contexto de las pruebas incorporadas al proceso, el análisis que debe efectuar esta Sala es el relacionado con el control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal). En ese sentido, el inciso segundo del art. 273 del Código Tributario, dispone: *“La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”*.

**7.4 Del análisis del problema jurídico planteado.-** Con fundamento en las consideraciones que anteceden, esta Sala Especializada considera que el problema jurídico planteado tiene sustento en las razones que se exponen a continuación:

**7.4.1** Conviene reiterar que, *“Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario (en este caso de la Ordenanza Municipal expedida por el GAD del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos), procede...cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial;...”*. En este caso, el accionante, en la demanda sostiene que la ordenanza impugnada violenta derechos objetivos de los socios de ASETEL que perjudican gravemente sus intereses; añade que el Concejo del GAD del cantón Gonzalo Pizarro sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución de la República y que de esta manera invade aquellas otorgadas privativamente al Estado Central (espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y

telecomunicaciones), aspecto que vuelve a este cuerpo normativo de carácter general como inconstitucional; que es discutible que exista el hecho generador declarado para causar el tributo, pues el uso y ocupación del espacio aéreo no debe ser considerado como sinónimo del desplazamiento atmosférico de las ondas y otras energías difusas; y, respecto de la valoración del tributo, que ha sido reproducida en los artículos 2 y 18 de la ordenanza impugnada, sostiene que el cobro es ilegal e inconstitucional. Como puede advertirse, los fundamentos de la demanda se refieren a asuntos que ASETEL los considera inconstitucionales y a asuntos que ASETEL los considera ilegales. En ese sentido, corresponde a esta Sala Especializada pronunciarse exclusivamente sobre los puntos de la litis que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) y no sobre aquellos que implican un control de constitucionalidad por ser de competencia privativa de la Corte Constitucional. Por lo tanto, esta Sala Especializada procederá a analizar exclusivamente los argumentos propuestos por ASETEL en relación a los artículos 1, 2, 18 y 21 de la ordenanza impugnada.

7.4.2 Del contenido del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal), se verifica el siguiente texto:

**“Art. 1.- Objeto y Ámbito de aplicación.-** Esta ordenanza tiene por objeto regular, controlar y sancionar por la implantación de estructuras, postes, cables, y elementos de redes alhambricas (sic) e inalámbricas; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo Municipal, suelo y subsuelo en el Cantón Gonzalo Pizarro, a fin de cumplir con las condiciones de zonificación y reducción del impacto ambiental, sujetos a las determinaciones de las leyes, ordenanzas y demás normativas vigentes”.

**“Art. 2.- Definiciones.-** Para la comprensión y aplicación de esta ordenanza se define lo siguiente: (...)

**Permiso de Implantación:** Documento emitido por el gobierno municipal, que autoriza la implantación de postes, tendidos de redes y estructura fija de soportes de antenas y su infraestructura relacionada con todo tipo de servicio del tipo comercial de las empresas privadas, el mismo que se solicitará al municipio. El valor del permiso será un equivalente al 5% del costo total de cada estación (...).”

**“Art. 18.- Valoración de las Tasas.-** Las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales y extranjera todas ellas de carácter privado, deberán cancelar anualmente estas tasas Municipales, generadas por la implantación e instalación de postes, tendidos de redes y estructuras; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo municipal, en el Cantón Gonzalo Pizarro; tasas que se cancelara por los siguiente conceptos:

1. **Estructuras Metálicas:** Por cada estructura metálica de uso comercial de propiedad privada instalada en zonas urbanas o rurales dentro del cantón y otras, pagaran el 20% del RBU diario; así como también las utilizadas para uso de comunicación a celulares o canales de televisión.
2. **Antenas para servicios celulares:** Por cada una de las antenas instaladas en lo alto de las estructuras, y que forman parte de las redes para telecomunicaciones celulares, pagará el 5% del RBU diario; por concepto de uso de Espacio Aéreo.
3. **Antenas para radio ayuda y radioaficionado:** Por cada antena para radio ayuda fija y radioaficionado, éstas pagarán diez centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo.
4. **Antena para radio emisoras comerciales:** Por cada antena para radio emisoras comerciales, éstas pagarán \$ USD 1,50 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo.
5. **Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital:** pagaran el equivalente a tres centavos de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios, por cada antena parabólica instalada en el área geográfica del cantón, inventario establecido por la municipalidad.
6. **Cables:** Los tendidos de redes que pertenezcan a las empresas privadas estarán sujetos a una tasa diaria y permanente de un centavo de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada metro lineal de cable tendido, por ocupación de espacio aéreo, suelo o subsuelo.
7. **Postes:** Las empresas privadas pagaran una tasa diaria y permanente de veinticinco centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada poste instalado, por ocupación del espacio público o vía, pública.”.

**“Art. 21.- Infracciones y Sanciones.-** Está terminantemente prohibida la implantación de infraestructura fija de soporte de antena e infraestructura relacionada con la prestación del Servicio, que no cuente con el permiso de implantación (...).”.

7.4.3 De las disposiciones transcritas se evidencia que la ordenanza impugnada dispone la creación de una “tasa”. Para José Vicente Troya Jaramillo, “la tasa es un tributo cuyo presupuesto es un servicio, pero se trata

*de una obligación legal y no de una contraprestación*" (José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, p. 28). César García Novoa, identifica a la tasa como "aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere afecta o beneficia al sujeto pasivo" (César García Novoa, *El concepto de tributo*, p. 289); es decir, las tasas son tributos, pues consisten en prestaciones que cobra el Estado, en este caso las Municipalidades, unilateralmente sin que se requiera necesariamente el consentimiento del particular, así la tasa es una prestación unilateral y coactiva que el Estado la exige en virtud de su poder de imperio, de tal manera que no es apropiado considerarla como una contraprestación, pues este término denotaría un carácter contractual que no le es aplicable. El mismo doctor Troya, citando a Pérez de Ayala y González y a Montero Traibel, manifiesta que la diferencia entre las concepciones clásica y moderna de la tasa, radica en que, para la primera de las dos concepciones, la tasa es la contraprestación del beneficio que obtiene el contribuyente por el servicio público; para la segunda, es la prestación exigible con ocasión del servicio; en otras palabras, la tasa se paga, no por la prestación de un servicio, sino con ocasión del mismo. Siguiendo a Valdés Costa, se ha de convenir, que el único punto que no causa dificultad en la tasa, es reconocer que la misma se vincula a una actividad del Estado. En este orden de ideas, la tasa además de darse por el uso de servicio público se da por el uso de bienes públicos.

**7.5 De la resolución del problema jurídico planteado.-** Teniendo como premisa lo expuesto, corresponde realizar el análisis de las pretensiones de la parte actora ante la negativa pura y simple de la acción propuesta como consecuencia de la falta de contestación de la demanda por parte del GAD del cantón Gonzalo Pizarro, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones:

**7.5.1** En *prima facie* no existe controversia entre las partes de que el acto normativo impugnado contenga normas de carácter tributario, y por lo tanto no



existe duda respecto a la competencia que tiene esta Sala Especializada para conocer y resolver el problema jurídico planteado. Tampoco existe controversia sobre la competencia que tienen los GADs para expedir actos normativos tributarios (Ordenanzas Municipales) y para establecer tasas, en virtud de lo que disponen los artículos 566 y 567 del COOTAD. La controversia surge porque a criterio de ASETEL el GAD del cantón Gonzalo Pizarro en el ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada sobrepasa los límites establecidos dentro de las competencias exclusivas que la Constitución de la República, en su artículo 264 asigna a los gobiernos municipales, y que de esta manera invade aquellas otorgadas privativamente al Estado central en el artículo 261.10 sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones. Al respecto, esta Sala Especializada advierte que si bien es cierto, la parte actora utiliza el término anulabilidad total, sus alegaciones básicamente van encaminadas a controvertir un artículo puntual, que es el artículo 18 de la ordenanza impugnada y únicamente en lo relacionado al espectro radioeléctrico y al régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones. No obstante lo expuesto, es importante mencionar que del texto de su demanda, ASETEL se refiere además a los artículos 1, 2 y 21 de la ordenanza que se refieren en su orden al objeto y ámbito de aplicación de la ordenanza, definiciones para la comprensión y aplicación de la ordenanza, y a las infracciones y sanciones, asuntos que no serán abordados por esta Sala Especializada en virtud de que su contenido no está relacionado a situaciones de orden tributario; además de que en la demanda no existe una fundamentación expedita de hecho y de derecho que permita a esta Sala verificar cuál es el alcance que quiso dar el accionante a su pretensión respecto a los referidos artículos.

**7.5.2** Respecto a la pretensión principal de que declare la anulabilidad total de los numerales 1, 2, 5 y 6 del artículo 18 de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del 23 de febrero de 2015, que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo

municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Gonzalo Pizarro, expedida por el Concejo Cantonal del GAD de dicho cantón, el accionante argumenta: *“Si analizamos el texto, en especial aquellos párrafos y numerales subrayados por el compareciente del artículo 18 de la Ordenanza que impugno, se colige que la GAD municipal de Gonzalo Pizarro al establecer tasas por la implantación de estructuras metálicas, antenas y cables necesarios para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones (retransmisión de contenidos) conforme lo determina el numeral 10 del artículo 261 de la Constitución de la República, (cabe mencionar que incluso el uso del suelo para la implantación de estructuras con el objetivo mencionado debe guardar conformidad con los techos establecidos por el MINTEL para altura de las mencionadas estructuras), habría legislado en temas que están fuera del ámbito su competencia, esto conforme el pronunciamiento de la Corte Constitucional constante en las sentencias Nos. 007-15-SIN-CC y 008-15-SIN-CC....y violó de esta forma el artículo 226...”*. Manifiesta, asimismo, que por otro lado se encuentra en plena vigencia la normativa de telecomunicaciones en sus diferentes cuerpos legales; así, cita los artículos 7, 10 y 11 del Reglamento para la Prestación del Servicio Móvil Avanzado (SMA); artículos 5 y 30 del Reglamento de Audio y Video; añade que la ordenanza materia de la presente demanda, a pretexto de regular y tasar el “uso y ocupación del espacio aéreo”, está regulando y gravando el uso de frecuencias previamente concesionadas a los sujetos pasivos de estos tributos por las autoridades competentes en materia de telecomunicaciones; que en suma el ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada sobrepasa los límites establecidos dentro de las competencias exclusivas que la Constitución de la República asigna a los gobiernos municipales; y esta manera, invade aquellas otorgadas privativamente al Estado central sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones.

7.5.3 Ahora bien, para resolver el problema jurídico planteado es necesario referirse a las disposiciones constitucionales y legales que son pertinentes y aplicables al caso en estudio. Así: El espectro radioeléctrico es considerado por la Constitución de la República como un sector estratégico, por lo tanto, el Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, dentro de ellos las telecomunicaciones y el espectro radioeléctrico (art. 313). El Estado central tiene competencia exclusiva sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones (art. 261.10). Según lo previsto en el artículo 408 *ibidem*, el espectro radioeléctrico es un recurso natural de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado; y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 314 de la Constitución, el Estado será responsable de la provisión de los servicios públicos, entre ellos, el de telecomunicaciones y dispondrá que los precios y tarifas de estos servicios públicos sean equitativos, y establecerá su control y regulación. Nótese que la norma suprema le da al espectro radioeléctrico la categoría de bien público y no de servicio público. Corresponde, entonces, destacar el carácter supremo de la norma constitucional y las implicaciones que de esta superioridad normativa se derivan para el conjunto del ordenamiento jurídico. Siendo de naturaleza jerárquica el ordenamiento jurídico de un Estado, las normas que respeten los límites establecidos por la Ley Suprema para su formación y contenido, gozarán de fuerza obligatoria e imperatividad, garantizando así la vigencia del orden jurídico, de lo contrario, la existencia de contradicciones, incompatibilidades, falta de armonía entre las normas de menor jerarquía y las contenidas en la ley fundamental, determinarán su falta de validez, que por otra parte, debe ser declarada por el órgano respectivo. Dentro de este contexto, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) establece lo siguiente: “Art. 111.- Sectores estratégicos.- Son aquellos en los que el Estado en sus diversos niveles de gobierno se reserva todas sus competencias y facultades, dada su decisiva influencia económica,

social, política o ambiental. La facultad de rectoría y la definición del modelo de gestión de cada sector estratégico corresponden de manera exclusiva al gobierno central...”. “Art. 566.- Objeto y determinación de las tasas.- Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en este Código. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal o metropolitana que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio. Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trate de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad o distrito metropolitano. El monto de las tasas autorizadas por este Código se fijará por ordenanza”. “Art. 568.- Servicios sujetos a tasas.- Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios: a) Aprobación de planos e inspección de construcciones; b) Rastro; c) Agua potable; d) Recolección de basura y aseo público; e) Control de alimentos; f) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales; g) Servicios administrativos; h) Alcantarillado y canalización; e, i) Otros servicios de cualquier naturaleza. Cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de éstos servicios públicos, a través de las respectivas ordenanzas”. El artículo 4 del Código Orgánico Tributario,

dispone: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”, en tanto que el artículo 16 *ibídem*, señala: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. Además se debe tener en consideración que al momento de la expedición de la Resolución impugnada publicada en el Registro Oficial No. 443 del lunes 23 de febrero de 2015, ya se encontraba en plena vigencia la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOT), publicada en el Registro Oficial No. 439, Tercer Suplemento, del 18 de febrero de 2015, norma en la cual se disponía lo siguiente: “Art. 6.- Otras definiciones.- Para efectos de la presente Ley se aplicarán las siguientes definiciones: Espectro radioeléctrico.- Conjunto de ondas electromagnéticas que se propagan por el espacio sin necesidad de guía artificial utilizado para la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión sonora y televisión, seguridad, defensa, emergencias, transporte e investigación científica, entre otros. Su utilización responderá a los principios y disposiciones constitucionales”. “Art. 7.- Competencias del Gobierno Central.- El Estado, a través del Gobierno Central tiene competencias exclusivas sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de telecomunicaciones. Dispone del derecho de administrar, regular y controlar los sectores estratégicos de telecomunicaciones y espectro radioeléctrico, lo cual incluye la potestad para emitir políticas públicas, planes y normas técnicas nacionales, de cumplimiento en todos los niveles de gobierno del Estado. La gestión, entendida como la prestación del servicio público de telecomunicaciones se lo realizará conforme a las disposiciones constitucionales y a lo establecido en la presente Ley”. “Art. 9.- Redes de telecomunicaciones.- Se entiende por redes de telecomunicaciones a los sistemas y demás recursos que permiten la transmisión, emisión y recepción de voz, vídeo, datos o cualquier tipo de señales, mediante medios físicos o inalámbricos, con independencia del contenido o información cursada...Los



gobiernos autónomos descentralizados, en su normativa local observarán y darán cumplimiento a las normas técnicas que emita la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones así como a las políticas que emita el Ministerio rector de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, favoreciendo el despliegue de las redes... "Art. 11.- Establecimiento y explotación de redes públicas de telecomunicaciones.- El establecimiento o instalación y explotación de redes públicas de telecomunicaciones requiere de la obtención del correspondiente título habilitante otorgado por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones...Respecto del pago de tasas y contraprestaciones que por este concepto corresponda fijar a los gobiernos autónomos descentralizados cantonales o distritales, en su ejercicio de su potestad de regulación de uso y gestión del suelo y del espacio aéreo se sujetarán de manera obligatoria a la política y normativa técnica que emita para el efecto el Ministerio rector de las telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información". Por su parte, el art. 18 de la LOT establece que, "El espectro radioeléctrico constituye un bien de dominio público y un recurso limitado del Estado, inalienable, imprescriptible e inembargable. Su uso y explotación requiere el otorgamiento previo de un título habilitante emitido por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones, de conformidad con lo establecido en la presente Ley, su Reglamento General y regulaciones que emita la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones". El Art. 142 de la referida Ley, establece: "Créase la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones (ARCOTEL) como persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, técnica, económica, financiera y patrimonio propio, adscrita al Ministerio rector de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información. La Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones es la entidad encargada de la administración, regulación y control de las telecomunicaciones y del espectro radioeléctrico y su gestión, así como de los aspectos técnicos de la gestión de medios de comunicación social que usen frecuencias del espectro radioeléctrico o que instalen y operen

*redes*"; de tal forma que al contrastar con el objeto establecido por la misma ley en su artículo 1, se concluye que será la ARCOTEL, quién efectúe el control y regulación del espectro radioeléctrico en representación del Estado. Asimismo, el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones dispone categóricamente: "Los gobiernos autónomos descentralizados no podrán establecer tasas por el uso de espacio aéreo regional, provincial o municipal vinculadas a transmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencias del espectro radioeléctrico". En definitiva, a partir de la promulgación de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (Registro Oficial No. 439, Tercer Suplemento, del 18 de febrero de 2015), todas las actividades de establecimiento, instalación y explotación de redes, uso y explotación del *espectro radioeléctrico*, servicios de telecomunicaciones, y todo aquello que tenga que ver con redes e infraestructura usadas para la prestación de servicios de radiodifusión sonora y televisiva y las redes e infraestructura de los sistemas de audio y video por suscripción, están sometidas a lo establecido en esta Ley (art. 2). En consecuencia, no le compete al GAD del cantón Gonzalo Pizarro, a pretexto de ejercer el control sobre el uso y ocupación del suelo en el cantón, invadir competencias que son propias y exclusivas del Estado central. Además, la Disposición Derogatoria Primera de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, dispone: "Primera.- Se deroga la Ley Especial de Telecomunicaciones y todas sus reformas y el Reglamento General a la Ley Especial de Telecomunicaciones Reformada, la Ley de Radiodifusión y Televisión y su Reglamento General, así como las disposiciones contenidas en reglamentos, ordenanzas y demás normas que se opongan a la presente Ley". (El subrayado nos pertenece).

**7.5.4** Así las cosas, esta Sala Especializada al reiterar que el propósito de la acción objetiva es realizar el control de legalidad de los actos normativos, en este caso de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial No. 443 del 23 de febrero de 2015, expedida por el GAD del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, considera que corresponde a cada institución u

organismo no sólo garantizar la defensa del principio de legalidad y de reserva de ley, sino también asegurar y proteger la efectividad de los derechos consagrados en la Constitución y las leyes. Por lo tanto, cuando un acto normativo haya sido expedido con infracción de las normas en que deberían fundarse o cuando éste haya sido expedido en forma irregular, procede la acción objetiva de anulación del acto. En otras palabras, todo acto administrativo debe respetar el ordenamiento jurídico, de ahí que corresponde a esta Sala Especializada como órgano jurisdiccional de conocimiento, determinar si la omisión de la Administración Municipal en el cumplimiento de alguno de los requisitos formales del acto administrativo es de tal gravedad que amerita declarar la anulación del acto normativo impugnado. (Sobre el tema del procedimiento para la expedición de los actos normativos de naturaleza tributaria se analizó ampliamente en la causa acumulada No. 128-2013 y 93-2014, propuesta por ASETEL en contra de las ordenanzas municipales expedidas por el GAD del cantón Chimbo, provincia de Bolívar, a la cual nos remitimos). En la especie, esta Sala Especializada considera que si bien la Constitución del 2008 y el COOTAD reconocen a los órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados municipales, la facultad tributaria para crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, entre otros tributos, tasas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad y por el uso de bienes o espacios públicos, al no contener la ordenanza impugnada los elementos esenciales o configuradores del tributo: objeto imponible, sujetos activo y pasivo, base imponible, cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, etc., impide a este Tribunal Especializado analizar y resolver sobre el alcance del artículo 566 del COOTAD, en referencia al objeto y determinación de las tasas. Sin embargo, de forma general se puede concluir que el objeto y ámbito de aplicación de la tasa descrita, no corresponde a ningún servicio prestado por el GAD del cantón Gonzalo Pizarro, en razón de que el espacio aéreo y el espectro radioeléctrico no son servicios públicos sujetos a la creación de tasas municipales, de

acuerdo con el contenido del artículo 568 del COOTAD; por consiguiente, si la Municipalidad de Gonzalo Pizarro no puede prestar el servicio público que tenga que ver con el espectro radioeléctrico al que estaría vinculado la tasa que se ha creado, la misma carece de sustento legal pues incumple el artículo 566 del COOTAD, más aun cuando la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en su artículo 104 es categórica al limitar a los GADs el establecer tasas por el uso del espacio aéreo, vinculadas a transmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencias del espectro radioeléctrico. De ahí que, esta Sala Especializada considera que la Administración Municipal no puede establecer una tasa por estos conceptos. En consecuencia, al haberse expedido el acto normativo (Ordenanza) con infracción de las normas de derecho citadas y por haberse expedido en forma irregular vulnerando los principios de legalidad y de reserva de ley, es procedente que se declare nulo el artículo 18 de la mentada ordenanza en todo aquello que se refiere al uso de espacio aéreo vinculado a trasmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencias del espectro radioeléctrico, por las razones expuestas en el presente fallo. Por lo expuesto, este Tribunal Especializado al evidenciar que el GAD del cantón Gonzalo Pizarro, provincia de Sucumbíos, se ha excedido en sus competencias, ya que no está prestando ningún servicio público y está cobrando por el uso de un bien de dominio público relacionado con el uso del espectro radioeléctrico y con la emisión de frecuencias o señales, cuya competencia es exclusiva del Estado central; y, por cuanto es evidente que el acto normativo impugnado riñe con preceptos legales de jerarquía superior anteriormente mencionados, a la vez que ha sido expedido en forma irregular al haber vulnerado los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley, **declara NULO** lo siguiente: 1) El contenido íntegro de los numerales 1, 2 y 5 del artículo 18 de la Ordenanza impugnada; y, 2) En el numeral 6 del artículo 18 la frase *"por ocupación de espacio aéreo"*.

**7.5.5** Respecto a la pretensión de ASETEL de que en sentencia, a más de que se declare la anulabilidad total de la ordenanza expedida por el GAD del cantón

Gonzalo Pizarro, se declare también “...la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tiene que ver la ejecución de dicha ilegal ordenanza”, es preciso indicar que los actos emitidos al amparo de la ordenanza controvertida (sobre todo al tratarse de títulos de crédito) tienen una esencia autónoma y por lo tanto deben ser impugnados en su debido momento, bajo las acciones establecidas en el ordenamiento jurídico, y de acuerdo a la naturaleza de ellas, al amparo de las acciones subjetivas allí recogidas, cuyo procedimiento de impugnación es distinto, en esencia, a la presente acción de nulidad u objetiva. En otras palabras, la acción de impugnación en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley en materia tributaria, no puede ser planteada en contra de actos posteriores de ejecución, por lo tanto se rechaza la referida pretensión por impertinente de ser analizada en la presente causa. No obstante lo expuesto, esta Sala Especializada advierte que a fojas 218 – 219 del proceso constan las copias certificadas del oficio No. JR-GADMCGP-2016-084, de 6 de junio de 2016, y de la Certificación Financiera, de 26 de octubre de 2015, expedidos por el GAD del cantón Gonzalo Pizarro, en que se indica que no se ha emitido ningún Título de Crédito, desde la expedición de la ordenanza impugnada, y que no se ha iniciado ninguna acción de cobro de las tasas que hace referencia la ordenanza.

## 8. DECISIÓN

**8.1** Por las consideraciones expuestas, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo 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:

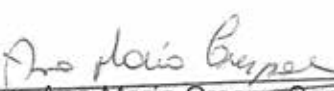


**9. SENTENCIA:**


**9.1 ACEPTAR PARCIALMENTE** la demanda propuesta por el Ing. Roberto Aspiazu Estrada, en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones, (ASETEL), en los términos expuestos en el presente fallo.

**9.2 Sin costas.**

**9.3 Comuníquese y publíquese en el Registro Oficial.**

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**


  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

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

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**

Certifico.-

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

**DEMANDA DE ACCIÓN OBJETIVA  
N° 119-2016**

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**ACTOR:** ING. ROBERTO ASPIAZU ESTRADA,  
DIRECTOR EJECUTIVO DE LA  
ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE  
TELECOMUNICACIONES (ASETEL)

**DEMANDADOS:** ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL  
CONCEJO CANTONAL DEL GOBIERNO  
AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO  
MUNICIPAL DEL CANTÓN GONZALO  
PIZARRO Y PROCURADOR GENERAL  
DEL ESTADO

**QUITO:** miércoles 18 de enero del 2017, las 16h41.---

**VISTOS: COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL Y COMPETENCIA:** Las doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos y el Dr. José Luis Terán Suárez, Juezas y Juez Nacionales, conocemos de la presente acción objetiva, en virtud de las Resoluciones N°s 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341-2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones N°s 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre la demanda de acción de objetiva de anulación en función del contenido del segundo inciso, numeral 2 del Art. 185, del Código Orgánico de la Función Judicial, para lo cual se constituye y actúa como Tribunal de instancia.-----

**I. ANTECEDENTES**

1.- El ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, en su calidad de Director Ejecutivo y representante legal de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones ASETEL formula una demanda de acción objetiva de anulación, con la que impugna la Ordenanza Municipal del cantón Gonzalo Pizarro publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 443 del lunes 23 de febrero de 2015, mediante la cual se regula la utilización u ocupación de espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras y postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Gonzalo Pizarro.-----

**1.1.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:** La demanda de acción objetiva presentada por el Ingeniero Roberto Aspiazu Estrada manifiesta: **i)** Que el artículo 1 de la ordenanza impugnada dispone que: *“Art. 1.- Objeto y ámbito de aplicación.- Esta ordenanza tiene por objeto regular, controlar y sancionar por la implantación de estructuras, postes, cables y elementos de redes alámbricas e inalámbricas; además de la fijación de tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo Municipal, suelo y subsuelo en el cantón Gonzalo Pizarro [...] a fin de cumplir con las condiciones de zonificación y reducción del impacto ambiental, sujetos a las determinaciones de las leyes, ordenanzas y demás normativas vigentes.”* Al respecto señala que el Art. 567 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización otorga el pago al gobierno autónomo descentralizado de la respectiva tasa o contraprestación por el uso u ocupación del espacio o vía pública, así como el Art. 425 de la Constitución de la República reconoce la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados, sin embargo no es menos cierto que en materia de telecomunicaciones el Art. 261, numeral 10 de la Constitución dispone que el Estado Central tendrá competencia exclusiva sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones. Hace mención también al contenido y

decisiones de las sentencias N°s 007-15-SIN-CC y 008-15-SIN-CC, expedidas dentro de los procesos N°s 0009-13-IN y 0008-13-IN por la Corte Constitucional, al efectuar el análisis constitucional de las Ordenanzas emitidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales de los Cantones Chimbo y Atacames, que tenían un objeto y ámbito similar a la Ordenanza del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Tulcán. **ii)** Por otra parte afirma que todo lo relacionado al régimen del espectro radioeléctrico, comunicaciones y telecomunicaciones, es de competencia exclusiva y excluyente del Estado central, por tanto el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Gonzalo Pizarro, al haber emitido la Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, se habría extralimitado en sus competencias y habría asumido facultades que son reservadas al Estado central. **iii)** Indica que en el tercer inciso del Art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones vigente desde su publicación en el Registro Oficial 439 de 18 de febrero de 2015 que en forma contundente dice: *“...Los gobiernos autónomos descentralizados no podrán establecer tasas por el uso de espacio aéreo regional, provincial y municipal vinculadas a transmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencias de espectro radioeléctrico.”* **iv)** Manifiesta que del texto del Art. 18 de la Ordenanza impugnada se colige que el GAD municipal de Gonzalo Pizarro al establecer tasas por la implantación de estructuras metálicas, antenas y cables necesarios para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones (retransmisión de contenidos) conforme lo determina el numeral 10 del Art. 261 de la Constitución de la República, habría legislado en temas que están fuera del ámbito de su competencia esto conforme el pronunciamiento de la Corte Constitucional constante en las sentencias citadas anteriormente, con lo que se demuestra que el Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Gonzalo Pizarro sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y violó el Art. 226 de la Constitución de la República. **v)** Que el Art. 18 y sus numerales 1, 2 y 6 son susceptibles de anulación total por carecer no solamente de sustentación legal sino también de fundamento constitucional. Manifiesta que: *“De ahí tenemos un primer aspecto que, desde la óptica lógico-jurídica, puede y debe ser explorado, y se trata de establecer*

que en el presente caso, es discutible que exista el hecho generador declarado para causar el tributo, pues el uso y ocupación del espacio aéreo no debe ser considerado como sinónimo del desplazamiento atmosférico de las ondas y otras energías difusas". **vi)** Señala que la ordenanza materia de la demanda a pretexto de regular y tasar el "uso y ocupación del espacio aéreo", está regulando y gravando, el uso de las frecuencias previamente concesionadas a los sujetos pasivos de estos tributos por las autoridades competentes en materia de telecomunicaciones, quedando claramente entendido que el ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada sobrepasa los límites establecidos dentro de las competencias exclusivas que la Constitución en su artículo, 264 asigna a los gobiernos municipales y de esta manera invade aquellas otorgadas privativamente al Estado central en el numeral 10 del artículo 261 de la Constitución sobre el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, aspecto que vuelve a este cuerpo normativo de carácter general como inconstitucional. **vii)** Manifiesta que la valoración del tributo que ha sido reproducida en los artículos 2, 18 y 21 de la ordenanza impugnada queda claro que el cobro es ilegal e inconstitucional y que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano las tasas por regla general se establecen como contraprestación, de algún tipo de servicio prestado por la administración tributaria que las percibe y que este es el espíritu que puede colegirse por ejemplo del texto del artículo 566 del COOTAD. Indica que el servicio no consiste en el uso del suelo, que no es un servicio como tampoco lo es la propiedad inmobiliaria, que es materia de gravamen por la vía del Impuesto Predial. Que al parecer el supuesto permiso respecto del cual el Gobierno Autónomo Descentralizado de Gonzalo Pizarro se auto atribuye la potestad de conceder no para construir las estructuras, sino para permitir su funcionamiento periódicamente vendría a ser el servicio supuestamente gravado con la tasa. **viii)** Señala que la pretensión del Gobierno Autónomo Descentralizado (GAD) demandado es que estos valores tasados en salarios básicos unificados deben satisfacerse cada vez que según dicho GAD, caduque este permiso y eso significa que a largo plazo, el contribuyente con el pretexto del mismo, que no es competencia del GAD municipal, terminará satisfaciendo valores que excederán el valor mismo del activo de su propiedad, lo cual configura un caso práctico comprendido en la doctrina tributaria como tributo



confiscatorio, ya que el mismo se reviste del ropaje de tasa, pero su aplicación configura un virtual impuesto a los activos dirigido selectivamente a quienes prestan una actividad determinada y violando la expresa prohibición que consagra la frase final del artículo 323 de la Constitución de la República que prohíbe toda forma de confiscación. ix) Que en el supuesto y no consentido caso de que existiese un servicio prestado por el GAD, este se limitaría a la entrega de la autorización para la instalación de la infraestructura, servicio por el cual el Municipio no incurre en gastos equivalentes al 5% del costo total de la implantación, monto que cobra a las operadoras, empresas que en virtud de la concesión conferida por el Estado ecuatoriano, prestan un servicio destinado a satisfacer necesidades de la colectividad como de comunicación, televisión y audio por suscripción, en cuyo caso incluso, de existir derecho por parte del GAD para el cobro de dicha tasa, el monto de la misma debería ser inferior al gasto que hubiese incurrido el GAD para la prestación del servicio, por así disponerlo del artículo. 566 del COOTAD, remitiéndose en esta parte al Acuerdo Ministerial del MINTEL N° 041 de 15 de septiembre de 2015, el que también fija un monto máximo de cobro, el cual es totalmente distinto al legislado en la Ordenanza, que en la actualidad vuelve a la norma municipal en inaplicable. x) Indica que conforme lo establece el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización COOTAD, los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales gozan de la facultad para crear tasas ante dos supuestos claramente identificables en la norma, el primero de ellos es en relación a la prestación de un servicio público en el marco de sus competencias, en donde el Gobierno Municipal exige de los ciudadanos el pago de un monto económico ante el servicio público real o potencial que brinde dicho gobierno, siempre que el monto o tarifa fijado para cumplir con la obligación tributaria guarde relación con el costo de producción de dichos servicios; el segundo, por el cual un gobierno municipal puede obtener ingresos tributarios por medio de una tasa, tiene que ver con la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público. Circunstancia que difiere de figuras jurídicas como el canon o arrendamiento, en la medida que estos últimos son aplicables ante la utilización privativa de un bien público de uso particular o, evidentemente, de un bien privado. En este caso el Gobierno Municipal no presta ningún servicio, sino que autoriza a que los

particulares hagan uso privativo y con fines comerciales de un espacio público de uso común. Precisamente el hecho de que un particular ejerza actividades dentro de estos espacios de manera exclusiva y diferencial al resto de personas, elimina el sentido de gratuidad que existe en el uso de estos espacios y lo deriva en el nacimiento de una obligación tributaria y es en este caso el hecho generador para el cobro de una tasa el que el COOTAD reconoce en su artículo 567, que sirvió de base para que el Municipio de Tulcán pueda crear la Ordenanza impugnada. **xi)** Que el Art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, norma específica que regula y desarrolla el régimen del espectro radioeléctrico en el Ecuador, establece de manera general en su párrafo tercero: “ *En el caso de instalaciones en bienes privados, las tasas que cobren los gobiernos autónomos descentralizados no podrán ser otras que las directamente vinculadas con el costo justificado del trámite de otorgamiento de los permisos de instalación o construcción.*”. **x)** Que en cuanto al artículo 18 las cifras en relación al impacto económico que puede generar en el contribuyente, es necesario incluir en el análisis el informe técnico proporcionado por la Escuela Superior Politécnica del Litoral, bajo el título de “Análisis de impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerada dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones del Ecuador, el cual identifica que las tarifas fijadas en el artículo 18 de la Ordenanza alcanzan valores desproporcionados a la capacidad contributiva de las empresas dedicadas a negocios de telecomunicaciones y retransmisión de contenidos, afectando significativamente la renta o patrimonio de los contribuyentes e inobservando los principios tributarios previamente definidos. **xiii)** Finalmente manifiesta que de acuerdo a lo previsto en los literales a) y c) del artículo 328 del COOTAD se prohíbe expresamente a los órganos legislativos de los Gobiernos Autónomos Descentralizados interferir en la gestión de funciones y competencias que no les corresponden por disposición constitucional o legal y que sean ejercidas por las demás dependencias públicas, en este caso el Estado Central representado por el Consejo Nacional de Telecomunicaciones y ahora por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones. -----

**1.3.- PRETENSIÓN PROCESAL:** Las pretensiones del Ingeniero Roberto Aspiazu Estrada, Director Ejecutivo de ASETEL, en la presente acción de

impugnación son las siguientes: i) Que se declare la anulabilidad total de la ordenanza que regula LA UTILIZACIÓN U OCUPACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO O LA VÍA PÚBLICA Y EL ESPACIO AÉREO MUNICIPAL, SUELO Y SUBSUELO, POR LA COLOCACIÓN DE ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación. ii) La anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tienen que ver con la ejecución de dicha ilegal ordenanza.-----

**1.3.- CALIFICACIÓN DE LA DEMANDA:** Mediante providencia de 16 de marzo de 2016 a las 09h20, se calificó la demanda presentada y se ordena citar a los personeros municipales del GAD municipal de Gonzalo Pizarro y que se haga saber al Procurador General del Estado de la Providencia de calificación de la demanda. -----

**1.4.- CONTESTACIÓN A LA DEMANDA:** A fojas 6 y 7 del expediente constan las citaciones en personales realizadas a los personeros del Gobierno Descentralizado del Cantón Gonzalo Pizarro, efectuadas por el Secretario de la Unidad Multicompetente con sede en el Cantón Gonzalo Pizarro Provincia de Zucumbios. De conformidad con la razón de citación apuntadas por el Secretario fueron realizadas en fechas 31 de marzo y 5 de abril de 2016, así pues los personeros municipales tenían hasta 21 y 26 de abril para realizar las contestaciones que correspondían, sin embargo de la revisión del expediente se evidencia que ellas nunca fueron presentadas, por lo que al presente caso se le otorga los efectos dispuestos en el artículo 246 del Código Orgánico Tributario.-----

## II. DE SUSTANCIACIÓN:

**2.1.- APERTURA DEL TÉRMINO DE PRUEBA:** Dentro de la sustanciación, en fecha 12 de mayo de 2016 a las 09h50, de conformidad con lo que dispone el artículo 257 del Código Orgánico Tributario, la Jueza Ponente decretó la apertura del término de prueba.-

**2.2.- PRUEBAS SOLICITADAS POR LA PARTE ACCIONANTE:** Dentro del término de prueba únicamente la parte actora solicitó pruebas y fueron las siguientes: **2.21.- PRUEBAS SOLICITADAS POR ASETEL:** i) Que se reproduzca todo cuanto de autos fuere favorable a los derechos que representa, en especial el libelo de su demanda ii) Que se envíe oficio a la Escuela Politécnica del Litoral (ESPOL), ubicada en la ciudad de Guayaquil a fin de que se remita a la Sala copias certificadas de: **a)** Análisis de impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerada dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones del Ecuador y **b)** Consultoría análisis regulatorio, técnico, económico respecto a las tasas impuestas por los GADS, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones en sus cantones. **iii)** Que se oficie a la Corte Constitucional a fin de que remita copias certificadas de las siguientes sentencias de inconstitucionalidad: **a)** Sentencia N° 035-15-SIN-CC, del caso N° 0013-15-IN, dentro de la acción de inconstitucionalidad seguridad por parte de CONECEL en contra del GAD de Tulcán, pretendiendo la inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial N° 361 del viernes 24 de octubre de 2014. **b)** Sentencia N° 007-15-SIN-CC, del caso N° 0009-13-IN, dentro de la acción de inconstitucionalidad seguida por parte de ASETEL en contra del GAD de Chimbo. **c)** Sentencia N° 008-15-SIN-CC, del caso N° 0008-13-IN, dentro de la acción de inconstitucionalidad seguida por parte de ASETEL en contra del GAD de Atacames. **iv)** Que se envíe oficio a la Procuraduría General del Estado a fin de que se remita a la Sala copia certificadas del oficio N° 00969 de 27 de abril de 2015, suscrito por el señor Procurador General del Estado y dirigido al señor Alcalde del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón

Salcedo en el cual de manera vinculante se absuelven dos consultas: <sup>Sala de</sup> Primera Consulta: “1.- Es aplicable la disposición contenida en el segundo párrafo del Art. 567 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, para que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Salcedo, pueda regular sobre el uso, autorización y cobro de frecuencias del espectro radioeléctrico, dentro de su jurisdicción territorial?” [...]. Segunda Consulta: 2.- La disposición contenida en el segundo párrafo del Art. 567 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, permite al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Salcedo, regular sobre la infraestructura de telecomunicaciones que prestan servicios de telecomunicaciones inalámbricas, que se encuentran instaladas en predios de propiedad privada, bajo el concepto de uso de espacio público aéreo?” [...]. **v)** Que se envíe oficio a la administración tributaria demandada, Municipalidad del Cantón Gonzalo Pizarro a fin de que se remita a la Sala: copias certificadas de: **a)** El expediente administrativo en el que conste todo el procedimiento legislativo de aprobación de la ordenanza publicada en el Registro Oficial N° 443 del lunes 23 de febrero del 2015, de conformidad con lo establecido en el artículo 322 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización. En dichas copias certificadas deberán constar todos los informes técnicos establecidos para la creación de tasas constantes en los artículos 566 y siguientes del mencionado Código Orgánico. **b)** Copias certificadas de todos los títulos de crédito que se han emitido con motivo de la expedición de la ordenanza publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 443 de 23 de febrero de 2015. **vi)** Que se envíe oficio al Señor Ministro de Telecomunicaciones y Sociedad de la Información, a fin de que remita a la Sala copias certificadas de: **a)** El Acuerdo Ministerial N° 037-2013 y del cual hay que considerar su Art. 3. **b)** El Acuerdo N° 041-2015 que norma “LAS POLITICAS (sic) RESPECTO DE TASAS Y CONTRAPRESTACIONES QUE CORRESPONDAN FIJAR A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS CANTONALES O DISTRITALES EN EJERCICIO DE SU POTESTAD DE REGULACIÓN DE USO Y GESTIÓN DEL SUELO Y DEL ESPACIO AÉREO EN EL DESPLIEGUE O ESTABLECIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA DE TELECOMUNICACIONES.” **vii)** Que se ordene se incorporen al proceso: **a)** Copias certificadas, a su costa, de las sentencias ejecutoriadas expedidas por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Honorable Corte Nacional de



Justicia dentro de los procesos N°s 17751-2013-128 y 17751-2013-129, el 20 de agosto de 2015 y 19 de octubre de 2015, respectivamente, seguidos por ASETEL en contra de las Municipalidades de Atacames y Chimbo respectivamente, por ser casos similares al que nos ocupa. **b)** Compulsa a su costa de los Estatutos de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL), cuyas copias certificadas obran de los procesos N°s 17751-2013-128 y/o 17751-2013-129. **viii)** Que se tenga en cuenta el hecho de que la acción contencioso tributaria administrativa de nulidad tiene como objetivo solicitar al órgano jurisdiccional competente, en este caso la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia la anulación de un acto administrativo de carácter general, impersonal y objetivo, violatorio de una norma jurídica que se constituye en la Ordenanza Municipal. **ix)** Solicita que no obstante de los efectos dispuestos en el Art. 246 del Código Orgánico Tributario que se considere la impugnación que formula en contra de la contestación a la demanda por improcedente, impertinente y ajena a la Litis y en especial contra lo manifestado en el literal c) del numeral 1 de la demanda. **x)** Que se tenga en cuenta la impugnación que formula en contra de las pruebas que presente el demandado por improcedentes, mal actuadas y ajenas a la Litis.-----

**2.4.- PRUEBAS SOLICITADAS Y SUSTANCIADAS:** Mediante auto de sustanciación de 24 de mayo de 2016, la Jueza de Sustanciación de la causa dispone: **2.4.1.-** En cuanto al escrito presentado por la parte actora se dispone: *“1) En lo concerniente a los ordinales I, VIII y IX se dispone que sean tomados en cuenta el momento de resolver. 2) En cuanto a los ordinales II numerales 1 y 2, III numerales 1, 2 y 3, IV, V numerales 1 y 2 y VI numerales 1 y 2, se dispone, que por Secretaría se remitan los Oficios solicitados para que sean atendidos dentro del término de 10 días. 3) En lo concerniente al ordinal VII, por Secretaría y a costa de ASETEL otórguese las copias certificadas de lo solicitado, mismas que serán agregadas al expediente”*-----

### III. CONSIDERACIONES PRELIMINARES:

**3.1.-** Previo a resolver lo que corresponda en Derecho esta Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones: -----

**3.2.- COMPETENCIA:** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y pronunciarse sobre la demanda de acción de objetiva de anulación en función del contenido del segundo inciso, numeral 2 del Art. 185, del Código Orgánico de la Función Judicial.-----

**3.3.- TRAMITACIÓN DE LA ACCIÓN:** En la tramitación de esta acción objetiva, se ha garantizado los derechos de las partes procesales, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de impugnaciones, y no existe nulidad alguna que declarar.-----

**3.4.- MATERIA DE IMPUGNACIÓN:** El actor formula la demanda de acción objetiva de anulación, con la que impugna las Ordenanza Municipal publicada en el Registro Oficial N° 443 de 23 de febrero de 2015. Por otro lado el accionante también pretende que esta Sala Especializada, mediante la presente acción de impugnación declare la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada. -----

**3.5.- PUNTOS EN LOS QUE SE TRABA LA LITIS:** En virtud de que la administración tributaria no ha presentado su contestación a la demanda se entiende que la misma es la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda, de conformidad con el

Art. 258 del Código Orgánico Tributario, y en tal virtud la carga de la prueba le corresponde a la parte accionante. -----

#### IV. CONCEPTUALIZACIONES

**4.1.-** El numeral 2 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, otorga a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la competencia para conocer: *“Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas.”*. **4.1.1.**

Partiendo de esta competencia otorgada por la Ley, es menester indicar que esta se refiere a las acciones que doctrinariamente y jurisprudencialmente se las conoce como acción de impugnación (objetiva o de anulación) cuyo principal propósito es buscar la anulación del acto, que por esencia es infra legal, que se encuentre disconforme a las disposiciones de índole legal. **4.1.2.** Dentro del Estado constitucional de derechos y justicia, la acción de impugnación tiene como principal propósito el garantizar el derecho a la seguridad jurídica previsto en el artículo 82 de la Constitución de la República, y su esencia es verificar la irradiación únicamente del principio del orden de jerarquía normativa de los actos normativos frente a las leyes, previsto en el artículo 425 de la Constitución de la República. Esta competencia no constituye una acción de control de constitucionalidad del acto administrativo, por cuanto ese ámbito se encuentra dentro del contorno de la acción pública de inconstitucionalidad que le corresponde a la Corte Constitucional dentro de su esfera competencial derivado del artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República

del Ecuador. Así pues queda claro que el espectro de actuación de la acción de impugnación se restringe a la revisión de la conformidad del acto normativo impugnado frente al orden jurídico legal ecuatoriano.

**4.1.3.** En el ámbito contencioso administrativo, Roberto Dromi en las páginas 1258 a 1259 de su obra *Derecho Administrativo*, Editorial Hispania Libros, 2006, señala que la acción de **nulidad** es: “[...] un medio de defensa del derecho violado y solo persigue la anulación del acto lesivo. Con esta acción se discute exclusivamente la legalidad del obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita. En consecuencia, el juez debe resolver únicamente si el acto administrativo es o no contrario a derecho objetivo; en caso negativo rechazará la demanda y en caso afirmativo se limitará a declarar que el acto impugnado es nulo. [...] No provoca indemnización o la restauración de un derecho, sino que trata de asegurar la buena y legal administración. El fallo que se pronuncia anula el acto, pero no lo sustituye con otro.”. En cuanto a la finalidad de la acción señala que: “[...] La acción de nulidad o ilegitimidad tiene por fin hacer declarar la nulidad del acto y con ello conseguir la observancia de las normas jurídicas. El juez juzga solo la legitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas. Por ello, la acción también se llama de ilegitimidad. No es una acción popular, pues se requiere algo más que un interés simple para el interponerla; el accionante debe titularizar un interés legítimo motivado en: 1) violación de una norma que estatuye competencia de los órganos públicos; 2) violación de una norma que impone al acto de la administración ciertos requisitos de forma; 3) violación de la finalidad establecida por ciertas normas y 4) violación de la ley o de los derechos adquiridos.”. Como veremos más adelante, la conceptualización realizada por Dromi en su obra, se asemeja en esencia a las acciones objetivas en materia tributaria. **4.1.4.** En este punto, esta Sala cree oportuno realizar una conceptualización

relacionada a los requisitos de admisibilidad que deben preverse para una acción de impugnación; (contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley) en materia tributaria, cuyo conocimiento le corresponde a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, por disposición expresa de la segunda parte, numeral 2 del Art.185 del Código Orgánico de la Función Judicial; así pues se pueden identificar cuatro tipos de requisitos, que son: objetivos, subjetivos, formales, y materiales, a los cuales los definiremos a continuación: **i) Requisitos objetivos: La Naturaleza del acto impugnado:** **a)** La impugnación presentada debe ser planteada en contra de actos normativos administrativos de carácter general con rango inferior a la ley. **b)** El acto normativo impugnado debe ser de orden tributario. **c)** El acto normativo debe ser emanado por una autoridad con competencia territorial para emitirlo. **d)** No puede ser planteado en contra de actos preparatorios del acto normativo ni actos posteriores de ejecución. **e)** No puede referirse a cuestiones de control de constitucionalidad del acto normativo, por cuanto ello le corresponde a la Corte Constitucional sino más bien en contra de normas que presuntamente riñan con preceptos de orden legal. **d)** No requiere del agotamiento de la vía administrativa en virtud del artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado. **ii) Requisitos subjetivos: La persona recurrente:** Al no constituirse en una acción de orden popular, es decir no cualquier persona puede proponerlo, se debe considerar los siguientes requisitos: **a)** Capacidad legal para presentar una demanda. **b)** Interés directo, lo que para Jean Rivero en su obra Derecho Administrativo (pág. 267) lo define como “*la noción de interés*” que implica que “*la decisión atacada debe tener una incidencia sobre su situación personal, que se encontrará mejorada si esta decisión desaparece*”. Esta Sala Especializada considera que para que se configure el interés directo es menester que el acto normativo tenga una incidencia directa en las actividades del administrado, así



pues dentro de la doctrina jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia, en el proceso 141-2010 se reflexionó sobre lo siguiente: *“En el presente caso, según menciona el accionante en su demanda, fs. 5 de los autos, el propósito es promover y exigir derechos en defensa de la legalidad del ordenamiento jurídico ecuatoriano y en defensa de la constitución. Este interés no puede ser calificado como directo, pues, el accionante no determina cuál es el “provecho, utilidad, ganancia” o la inclinación del ánimo hacia un objeto” o la “conveniencia o beneficio en el orden moral o material” al que se “encamina derechamente” ([www.rae.es](http://www.rae.es)) al impugnar la Ordenanza en cuestión. Conforme ha establecido al presentar el escrito por el cual completa su demanda, el Ab. Bustos tiene su domicilio en la ciudad de Quito, no en el cantón Portoviejo. No consta del proceso que el Ab. Bustos hubiese celebrado un contrato de ejecución de obra y de consultoría con el Municipio de ese cantón, ni que sea propietario, accionista, abogado, socio, o de otra forma participe de una entidad que tenga un contrato de esta índole. Si se aceptara el argumento del accionante de que su interés directo es el promover los derechos y la legalidad, deberíamos admitir que todas las personas estamos legitimadas para proponer acciones de impugnación como la de la especie, lo cual claramente no fue el propósito del Legislador al limitar la presentación de este tipo de demandas a quienes tengan interés directo o a las entidades que representen determinados intereses económicos. Cuando el Legislador opta por permitir deducir acciones a todas las personas, sin excepciones ni restricciones de ninguna clase, así lo prevé expresamente en las normas. Para citar algunos ejemplos, tenemos la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que al referirse a la legitimación activa para deducir acciones para hacer efectivas las garantías jurisdiccionales previstas en la Constitución y esta ley, en su artículo 9 letra a) claramente señala que podrán ser propuestas “por cualquier persona”, como lo hace también en su artículos 68, al referirse a las acciones de*

repetición contra servidoras y servidores públicos por violación de derechos, que también podrán ser activadas por cualquier persona; y, 76, que en relación a las acciones de control abstracto de constitucionalidad, igualmente libra la legitimación activa a cualquier persona. La sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo citada por el accionante en su demanda, no hace sino respaldar esta aseveración, pues al referirse al recurso objetivo o de anulación previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que es asimilable conceptualmente a la acción de impugnación contra actos normativos de la especie, también establece que este recurso sólo podrá proponerlo “la persona natural que tuviere interés directo en ellos [...]”. **c)** La naturaleza del interés requerido, implica que si bien el interés directo debe ser personal, de conformidad con lo que dispone la norma contenida en el artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, permite que esta acción pueda ser interpuesta tanto por personas naturales como por entidades públicas o privadas. **iii) Requisitos formales:** **a)** Jurisdicción competente para conocer la demanda, lo que de conformidad con lo que establece el Código Orgánico de la Función Judicial le corresponde a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **b)** En cuanto al plazo de presentación de la demanda de la acción prevista en el Código Orgánico de la Función Judicial, esta Sala Especializada considera que legalmente no existe. En esta misma línea, la doctrina jurisprudencial de la extinta Corte Suprema de Justicia en el caso 10-2002 lo ha referido de esa forma, estableciendo de forma inequívoca dentro de su ratio decidendi lo siguiente: “huelga advertir que para la proposición de las acciones objetivas de anulación como la ejercida no es aplicable el término contemplado en el Art. 243 del Código Tributario.”. En cuanto a lo señalado, esta Sala Especializada considera que la referida conclusión es coherente en virtud de que, la existencia de un acto normativo puede tener, frente a los administrados, efectos que no siempre se producirán de forma inmediata sino que inclusive, los efectos de éste, pueden producirse de forma superveniente, en tal

sentido, teniendo en cuenta que el sistema procesal es un medio para la<sup>3E</sup> realización de la justicia, y que la seguridad jurídica contempla el reconocimiento de normas jurídicas que deben ser aplicadas por las autoridades competentes al momento de expedir sus actos normativos, se debe entender que el deber ser del ordenamiento normativo infra legal debe comportar una suerte de coherencia con las normas de orden legal (bloque de legalidad), cuyo respeto debe estar subordinado a los principios del Estado Constitucional. Así pues, resulta inconcebible entender que se pueda establecer un término perentorio para interponer una acción de impugnación contra un acto normativo, y por lo tanto el término para la interposición de la acción de impugnación esté condicionado a la existencia jurídica del acto normativo impugnado o a los efectos legales que produzca en cada caso, sobre este tema más adelante será abordado a detalle. **iv) Requisitos materiales:** Los efectos que se pueden buscar a través de la interposición de una acción de impugnación son los siguientes: **a) erga omnes**, es decir tiene efectos generales y por lo tanto el acto normativo dejaría de tener vigencia absoluta, constituyéndose así la Corte Nacional de Justicia en un tipo de legislador negativo frente a los actos normativos (considerándose pues a los actos normativos como resultado de una actividad legislativa delegada a ciertos órganos). **b)** Se pretende la anulación del acto normativo. **4.1.5.-** Ahora bien una vez conceptualizados los requisitos de la acción de impugnación, esta Sala Especializada considera también oportuno delinear los requisitos que debería contener un acto normativo para que pueda ser considerado válido. Dentro de la doctrina especializada, Eduardo García De Enterría, en su obra Curso de Derecho Administrativo, Editorial Temis 2008, (págs. 164 a 182), al referirse a los requisitos de validez de los reglamentos, señala, a partir de una teorización de los límites y los límites que acotan el campo de los reglamentos lo siguiente. En referencia a los límites, manifiesta que estos son sustanciales y formales. En cuanto a los límites sustanciales

se refiere a que son los que afectan al contenido mismo de la norma reglamentaria, mientras que los límites formales son relativos al aspecto externo del reglamento. Dentro de los límites formales o externos el autor identifica: **a) La competencia del órgano administrativo** para emanar los reglamentos, **b) La jerarquía normativa** del reglamento ante la Ley e incluso con otros reglamentos; y, **c) El procedimiento** para la elaboración de reglamentos cuya omisión o inobservancia arrastraría la nulidad del reglamento. Mientras que, en lo relativo a los límites sustanciales o internos de los reglamentos, el autor se refiere: **a) El respeto a los principios generales del Derecho en especial la interdicción de la arbitrariedad** dentro de lo cual reflexiona que el reglamento debe encontrarse acorde a la norma constitucional en todo su contenido material, comenzando por los derechos fundamentales y continuando con los principios constitucionales, así mismo como que el reglamento debe encontrarse sometido al Derecho; **b) La necesidad de motivar** los actos normativos los cuales si bien es cierto no debería guardar la misma intensidad de los actos administrativos no se la descarta como un requisito; **c) El límite de la materia reglamentaria**, en donde se establece que los actos normativos que exceden el ámbito interno de las organizaciones administrativas son instrumentos de ejecución de la Ley, y no constituye una norma autónoma, independiente que pretenda no solo prevalecer frente a la Ley, sino inclusive sustituirla o suplirla; y **d) La irretroactividad** de los reglamentos. **4.1.6.-** En cuanto a los requisitos de los actos administrativos la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo en varias sentencias, entre ellas los números 505-2010, 430-2009; 380-2010, ha sostenido que los requisitos sustanciales para la emisión de los actos administrativos, son: **a) requisitos subjetivos** en relación a la competencia del titular, **b) requisitos objetivos** en cuanto al presupuesto de hecho, contenido, objeto, causa, motivo y fin y, **c) requisitos formales** respecto al procedimiento y forma. **4.1.7.-** Si bien es cierto la referencia

a la línea jurisprudencial de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, no guarda relación con la naturaleza de los actos normativos, pero ella sirve como referencia para establecer un estudio del presente caso, pues tanto los actos administrativos como los normativos son fruto de la gestión pública sujetas a procedimientos y normas materiales, así pues esta Sala Especializada tomando en cuenta todo lo hasta aquí señalado considera que los requisitos de los actos normativos pueden ser conceptualizados de la siguiente manera: Requisitos subjetivos, requisitos objetivos y requisitos formales, a los cuales definiremos a continuación: **i) Requisito subjetivo: a) Competencia:** Para que un acto normativo sea conforme a Derecho debe ser emitido por una autoridad competente. La incompetencia del acto normativo puede producirse debido a: **a)** El autor del acto normativo no tenía la calidad de autoridad competente para emitir un acto de efectos generales, conforme a la Ley; **b)** Usurpación de la competencia exclusiva del legislador; **c)** Usurpación de otra autoridad administrativa; **d)** Apartamiento de los límites de la competencia de la autoridad que emana el acto normativo. **ii) Requisitos objetivos: a) Contenido.** Debe guardar armonía con la Ley anterior; **b) Objeto.** El acto normativo debe tener un propósito específico posible que implica que es la concreción de la norma anterior, sin descartar la posibilidad de que el acto normativo sea de características autónomas y su objetivo sea su existencia *per sé*. En el caso de creación de tributos como las tasas es claro que la misma deberá ser consecuente con la reserva de ley prevista en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario y el presupuesto establecido en el artículo 16 *ibidem*; **c) Motivo.** Debe tener razones objetivas que sustentan su expedición, las cuales deben ser estrictamente legales; **d) Causa.** El acto normativo debe estar destinado a cumplir el orden normativo superior ya se trate de actos reglamentarios, normativos o autónomos; **e) Fin.** El acto normativo debe perseguir un fin público. **iii) Requisitos formales: a) El**



**procedimiento.** El acto normativo no puede ser producido a voluntad de la administración sin observar el procedimiento establecido para la expedición del mismo. **b) Forma.** Debe ser expresa y escrita y publicada en el Registro Oficial en los casos que así la Ley lo exija. **c) Motivación.** El artículo 76, numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador, reza que las resoluciones que no se encuentren debidamente motivadas serán nulas (en este aspecto esta Sala Especializada debe señalar que la motivación consiste en la enunciación de los presupuestos de hecho y su vinculación a las normas jurídicas que han sido determinantes para la resolución). En el caso de existir falta de motivación en un acto administrativo o incluso en un acto normativo, se estaría violentando el debido proceso, conforme la estructura de la actual Constitución.-----

**4.2.- ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN DE IMPUGNACIÓN:** Conforme al esquema planteado en el punto 4.1.4 *ut supra*, en el presente caso se puede verificar lo siguiente:

**i) En cuanto a los requisitos objetivos:** **a)** Conforme a la demanda y en atención, a los argumentos planteados a lo largo del proceso y a lo solicitado que sea tomado en cuenta en el escrito de prueba presentado por ASETEL, la presente acción ha sido planteada en contra de la Ordenanza Municipal emitida por el Consejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Gonzalo Pizarro, que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo, por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del Cantón Gonzalo Pizarro. La falta de contestación a la demanda deviene en la negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho de la demanda, lo que hace que la carga de la prueba de este hecho le corresponda a la parte actora. **b)** De acuerdo a la demanda planteada, a los argumentos propuestos por ASETEL y del contenido del artículo 18 del acto normativo impugnado,

se verifica el siguiente texto: "Art. 18.- Valoración de las Tasas.- Las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales y extranjera (sic) todas ellas de carácter privado, deberán cancelar anualmente estas tasas Municipales, generadas por la implantación e instalación de postes, tendidos de redes y estructuras; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo municipal, en el Cantón Gonzalo Pizarro; tasas que se cancelará por los siguiente (sic) conceptos: 1. Estructuras Metálicas: Por cada estructura metálica de uso comercial de propiedad privada instaladas en zonas urbanas o rurales dentro del cantón y otras, pagaran el 20% del RBU diario; así como también las utilizadas para uso de comunicación a celulares o canales de televisión. 2. Antenas para servicios celulares: Por cada una de las antenas instaladas en lo alto de las estructuras, y que forman parte de las redes para telecomunicaciones celulares, pagará el 5% del RBU diario; por concepto de uso de Espacio Aéreo. 3. Antenas para radio ayuda y radioaficionado: Por cada antena para radio ayuda fija y radioaficionado, éstas pagarán diez centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 4. Antena para radio emisoras comerciales: Por cada antena para radio emisoras comerciales, éstas pagarán \$ USD 1.50 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 5. Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital: pagaran (sic) el equivalente a tres centavos de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios, por cada antena parabólica instalada en el área geográfica del cantón, inventario establecido por la municipalidad. 6. Cables: Los tendidos de redes que pertenezcan a las empresas privadas estarán sujetos a una tasa diaria y permanente de un centavo de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada metro lineal de cable tendido, por ocupación de espacio aéreo, suelo o subsuelo. 7. Postes: Las empresas privadas pagaran (sic) una tasa diaria y permanente de veinticinco centavos de

dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada poste instalado, por ocupación del espacio público o vía pública.”. De la disposición transcrita se evidencia que la Ordenanza dispone la creación de una “tasa”, así pues es menester señalar que este gravamen constituye una especie de tributo tal como lo define el artículo 1 del Código Orgánico Tributario que en su texto literal señala: “Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”. En el Manual de Lecciones de Derecho Financiero y Tributario de Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, pág. 277, se define a la tasa como: “[...] tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades de Derecho Público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario cuando tales servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados [...] o no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”. Sobre este tema Horacio García Belsunce en su obra Tratado de Tributación Tomo I, pág. 586, señala: “[...] resulta claro, en principio, que la tasa es un tributo y como tal tendrá que satisfacer los requisitos propios o generales de todos los tributos – prestación pecuniaria, coactiva, exigida por el Estado en virtud de una ley dictada en ejercicio de su poder tributario normativo- y que además debe respetar el principio de la capacidad contributiva. [...]”. Partiendo de estas premisas, es claro que no existe controversia entre las partes de que el acto impugnado contenga normas de carácter tributario, por cuanto se refiere, al menos

textualmente, a una tasa que como se indicó líneas arriba, constituye un tipo de tributo, y por lo tanto obviamente, la conclusión a la que esta Sala Especializada arriba es que el acto normativo impugnado es de orden tributario. En lo referente a los artículos 2 y 21 de la Ordenanza, el actor se limita a transcribirlas parcialmente y concluye que: “Cabe resaltar el hecho de que dejar la continuidad de la prestación de los servicios de telecomunicaciones y retransmisión sometido a la precariedad de un permiso municipal, significa a fin de cuentas, desde un punto de vista material, que queda en manos del Gobierno Autónomo Descentralizado la posibilidad virtual de <autorizar> o <desautorizar> la prestación de este servicio, competencia que no tiene ni le corresponde [...]” Las normas mencionadas a las que se refiere la demanda, disponen lo siguiente: “Art. 2.- Definiciones.- Para la comprensión y aplicación de esta ordenanza se define lo siguiente: [...] Permiso de Implantación: Documento emitido por el gobierno municipal, que autoriza la implantación de postes, tendidos de redes y estructura fija de soportes de antenas y su infraestructura relacionada con todo tipo de servicio del tipo comercial de las empresas privadas, el mismo que se solicitará al municipio. El valor del permiso será un equivalente al 5% del costo total de cada estación.”. “Art. 21. Infracciones y Sanciones.- Está terminantemente prohibida la implantación de infraestructura fija de soporte de antena e infraestructura relacionada con la prestación del Servicio, que no cuente con el permiso de implantación.”. **c)** En cuanto a la competencia del órgano que emanó el acto normativo en *prima facie* podríamos decir que la Municipalidad de Gonzalo Pizarro es competente para emitir actos normativos tributarios en virtud de lo que dispone el artículo 567 del COOTAD. **d)** Esta Sala Especializada observa que la impugnación planteada tiene como principal propósito el examen de la legalidad del acto normativo “ordenanza” y no en contra de actos preparatorios del mismo. Ahora bien en cuanto a la pretensión accesoria de que se declare la anulación de todos los actos

administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, será tratada en su momento oportuno. **e)** Finalmente se puede apreciar, que dada la actual dinámica normativa tributaria, no ha sido necesario agotar la vía administrativa para proponer la presente acción. **ii)** En lo referente a los **requisitos subjetivos** esta Sala ha manifestado *ut supra* que, al no constituirse la presente acción como de orden popular, se debe considerar los requisitos subjetivos señalados arriba, y los cuales serán analizados a continuación: **a)** La demanda presentada ha sido planteada por el Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones, quien ha justificado su calidad a través del documento que han sido incorporado a foja 5 del expediente oportunamente, lo cual no ha sido contradicho en el proceso. **b)** En cuanto al interés directo de la parte actora, esta Sala Especializada verifica que ASETEL es una entidad de derecho privado que conforme lo ha justificado con la presentación de sus estatutos, que constan de fojas 119 a 136 del expediente, su objeto es “[...] *promover el desarrollo armónico del Sector de las Telecomunicaciones, la cooperación entre los miembros de la Asociación, así como la protección y defensa de los legítimos derechos e intereses de los asociados. [...]*”. En el caso materia de análisis es claro que el acto normativo impugnado tiene una directa incidencia sobre los derechos de los asociados de ASETEL, por cuanto el giro de su negocio va directamente relacionado a la tasa impuesta mediante la Ordenanza impugnada. **c)** En virtud del análisis realizado en el literal que antecede se ha demostrado que ASETEL guarda un interés directo con la presente acción. **iii)** En lo relacionado a los **requisitos formales**, esta Sala realiza las siguientes consideraciones: **a)** Como ya se ha indicado *ut supra*, esta Sala Especializada es competente para conocer la presente acción de conformidad con lo que establece el numeral 2 de la segunda parte del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial. **b)** En virtud de que no existe un plazo establecido de presentación de la demanda de la acción prevista en el Código



Orgánico de la Función Judicial, esta Sala Especializada verifica que la acción ha sido planteada el 23 de febrero de 2016, no evidenciando que exista la caducidad de la acción. **iv) Requisitos materiales:** Conforme se puede apreciar del texto de la demanda presentada la pretensión de los efectos que se busca a través de la acción planteada son: **a)** Efecto erga omnes. **b)** Se busca que mediante sentencia se declare la nulidad del acto normativo y la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada.-----

## V. ANÁLISIS DE FONDO

**5.1.-** Una vez justificada la calidad en la que comparece ASETEL, en el numeral 4.2, numeral ii), literales a), b) y c), es menester realizar un análisis de las pretensiones de la parte actora, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones: **5.1.1.** La parte actora en su pretensión procesal solicita: *“... que en sentencia se declare la anulabilidad total de la mentada ordenanza que regula LA UTILIZACIÓN U OCUPACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO O LA VÍA PÚBLICA Y EL ESPACIO AÉREO MUNICIPAL, SUELO Y SUBSUELO, POR LA COLOCACIÓN DE ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, [...]; con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tienen que ver la ejecución de dicha ilegal ordenanza (sic)”*. Si bien es cierto, la parte actora utiliza el término anulabilidad total, es importante señalar que sus alegaciones básicamente van encaminadas a controvertir un artículo puntual, que es el Art. 18, y únicamente en lo relacionado al cobro de tasas por el uso y ocupación del espacio aéreo de la Ordenanza impugnada. A pesar de ello es importante resaltar que del texto de su

demanda a fjs. 11 del expediente hace mención también a los Arts. 2 y 21 de la Ordenanza que se refieren en su orden a la definición del “Permiso de Implantación” y a las “Infracciones y Sanciones” relacionadas a la implantación de estructuras respectivamente, temas que no serán abordados por esta Sala Especializada en virtud de que su contenido no está relacionado a situaciones de orden tributario; además de que en la demanda no existe una fundamentación expedita de hecho y de derecho que permita a esta Sala verificar cuál es el alcance que quiso dar el accionante a su petición respecto a los referidos artículos.

**5.1.2.** Ahora bien, esta Sala Especializada considera que al no haberse presentado la contestación a la demanda hace que la carga de la prueba le corresponda a la parte actora, por lo tanto se procederá al análisis de las pruebas que ha solicitado ASETEL para el desarrollo del análisis del presente caso. **5.1.3.** Dentro del expediente se puede verificar la existencia de las siguientes pruebas que fueron solicitadas por la parte actora y que corresponden a: **i)** Fjs. 43 a 50v del expediente los acuerdos 037-2013 y 041-2015 del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información N° 037-2013, **ii)** Fjs.55 a 99 copias certificadas de las sentencias 008-15-SIN-CC, 007-15-SIN-CC, y 035-15-SIN-CC; **iii)** Fjs. 103 a la 117 del expediente constan las copias certificadas del oficio 00969 de 27 de abril de 2015 emitido por la Procuraduría General del Estado, **iv)** Fjs. 119 a 149 del expediente consta el desglose de Estatutos de Asetel y de la sentencia de la acción objetiva 128-2013, **v)** Fjs. 152 a 172 del expediente, constan copias certificadas de las resoluciones del Consejo Municipal de Gonzalo Pizarro 110 y 128 de 24 de octubre y 8 de diciembre de 2014 respectivamente; **vi)** Fjs. 176 a 186 Oficio ESPOL-CIEC-OFC-0403-2016 y anexos. En relación a la prueba documental solicitada por la parte demandada, esta Sala manifiesta que la misma no será considerada por no tener relación con el objeto de la litis. **vii)** De fojas 189 a 216 consta la copias certificada de la sentencia 129-2013 emitida por esta Sala Especializada

de lo Contencioso Tributario. **viii)** De fojas 218 a 220 constan las copias<sup>SE</sup> certificadas del oficio JRGADMCGP-2016-084 de 6 de junio de 2014 y la Certificación Financiera de 26 de octubre de 2015, remitidas por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Gonzalo Pizarro -----

## VI. ANÁLISIS DE FONDO

**6.1.- Control de legalidad del acto normativo impugnado.-** Previo a realizar el análisis de fondo del presente asunto, es menester señalar que una acción objetiva tiene la característica de ser una acción de pleno conocimiento, en el sentido de que la parte actora tiene la obligación de justificar su calidad de tener en el asunto un interés directo, lo cual debe ser probado. En el presente caso, aplicando el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba de la sana crítica (Artículo 115 del Código de Procedimiento Civil), ámbito de la lógica objetiva, a la documentación que consta de los autos del proceso se esclarecerá si el actor tiene un interés directo en el asunto materia de debate, es decir se verificará si el acto normativo impugnado tiene incidencia directa en las actividades del administrado. En el presente caso, al momento de realizar el examen de los requisitos subjetivos de la acción objetiva, en el punto 4.2 numeral ii) literal b) se manifestó que ASETEL ha justificado su interés directo con la presentación de sus estatutos, que constan de fojas 119 a 136 del expediente, así pues es claro que el acto normativo impugnado tiene una directa incidencia sobre los derechos de los asociados de ASETEL, por cuanto el giro de su negocio va directamente relacionado a la tasa impuesta mediante la Ordenanza impugnada. **6.1.1.-** Partiendo de la premisa señalada, en base al precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba de la sana crítica, esta Sala Especializada llega al siguiente hecho considerado como probado y cierto. **6.1.1.1.- Hecho cierto y probado:** La ordenanza materia de la presente impugnación tiene una incidencia

directa sobre los derechos de quienes representa ASETEL la cual tiene como objetivo la protección y defensa de los legítimos derechos e intereses de sus asociados. **6.1.2.-** Ahora bien, en este punto es menester señalar que al ser esencia misma de la acción objetiva el control de legalidad de actos generales, uno de los hechos que deben ser materia de discusión probatoria, es la que el actor del proceso tenga un interés directo, lo cual ya ha sido resuelto en el punto que antecede. **6.1.3.-** Ahora bien, una vez justificada el interés directo de ASETEL y considerando que la no contestación a la demanda deviene en negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de Derecho, es menester realizar un análisis de las pretensiones de la parte actora, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones: **6.1.4.-** La parte actora en su pretensión procesal solicita: *“... que en sentencia se declare la anulabilidad total de la mentada ORDENANZA QUE REGULA LA UTILIZACIÓN U OCUPACIÓN DEL ESPACIO PÚBLICO O LA VÍA PÚBLICA O LA VÍA PÚBLICA Y EL ESPACIO AÉREO MUNICIPAL, SUELO Y SUBSUELO POR LA COLOCACIÓN DE ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, expedida por el Consejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Gonzalo Pizarro [...] , con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tiene que ver la ejecución de dicha ilegal ordenanza.”*. Si bien es cierto, la parte actora utiliza el término anulabilidad total, el sentido de la pretensión es la anulación de la Ordenanza, situación que será abordada en el presente fallo en virtud del contenido del Art. 140 del Código Orgánico de la Función Judicial, analizando la supuesta ilegalidad del acto impugnado. En este mismo orden de ideas también es importante señalar que si bien el actor pretende la anulación total de

la ordenanza, sus alegaciones básicamente van encaminadas a discutir tres artículos puntuales, estos son los arts. 2, 18, y 21 del acto controvertido y únicamente en lo relacionado a la valoración de las tasas, los permisos de implantación y las infracciones y sanciones contenidas en la Ordenanza impugnada, sobre lo cual nos referiremos más adelante. **6.1.5.-** Ahora bien, es importante volver a resaltar que el propósito de la acción objetiva se encamina a realizar el control de legalidad de los actos normativos, de esta forma en el punto 4.1.7. *ut supra* este Tribunal ha establecido los hitos bajo los cuales se debe realizar el control de legalidad de un acto normativo, así pues, en cuanto a la **competencia**, esta Sala Especializada verifica que la pretensión de la demanda se encamina a señalar la supuesta incompetencia del Municipio para regular el espectro radio eléctrico, y que ello lo infringe en la ordenanza en su artículo 18, norma que reza de la siguiente manera: “Art. 18.- *Valoración de las Tasas.- Las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales y extranjeras todas ellas de carácter privado, deberán cancelar anualmente estas tasas Municipales, generadas por la implantación e instalación de postes, tendidos de redes y estructuras; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio aéreo municipal, en el Cantón Gonzalo Pizarro; tasas que se cancelarán por los siguiente conceptos: 1. Estructuras Metálicas: Por cada estructura metálica de uso comercial de propiedad privada instalada en zonas urbanas o rurales dentro del cantón y otras, pagarán el 20% del RBU diario; así como también las utilizadas para uso de comunicación a celulares o canales de televisión. 2. Antenas para servicios celulares: Por cada una de las antenas instaladas en lo alto de las estructuras, y que forman parte de las redes para telecomunicaciones celulares, pagarán el 5% del RBU diario; por concepto de uso de Espacio Aéreo. 3. Antenas para radio ayuda y radioaficionado: Por cada antena para radio ayuda fija y radioaficionado, éstas pagarán diez centavos de dólar de los*



Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 4. Antena para radio emisoras comerciales: Por cada antena para radio emisoras comerciales, éstas pagarán \$ USD 1.50 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 5. Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital: pagarán el equivalente a tres centavos de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios, por cada antena parabólica instalada en el área geográfica del cantón, inventario establecido por la municipalidad. 6. Cables: Los tendidos de redes que pertenezcan a las empresas privadas estarán sujetos a una tasa diaria y permanente de un centavo de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada metro lineal de cable tendido, por ocupación de espacio aéreo, suelo o subsuelo. 7. Postes: Las empresas privadas pagarán una tasa diaria y permanente de veinticinco centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada poste instalado, por ocupación del espacio público o vía, pública.”. En relación al contenido de las normas denunciadas en cuanto a la competencia, esta Sala Especializada realiza las siguientes consideraciones: **a)** Con el propósito de entender el alcance de las normas denunciadas por la parte actora, es menester clarificar el concepto de frecuencia, al que ellas hacen referencia, para lo cual consideramos pertinente citar la obra de Alonso Llanos “Gestión del Espectro Radioléctrico en Ecuador. Nueva Modalidad para radiodifusión y televisión abierta, (Editores Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional, Año 2013, págs 13 y 14) quien sostiene lo siguiente: **“1.3.1. Frecuencia** En 1868 el físico escocés, James Clerk Maxwell, enunció sus famosas leyes sobre el electromagnetismo, con ellas se explica el origen de un tipo particular de ondas, llamadas ondas electromagnéticas, que se caracterizan por una serie de variables como, amplitud, frecuencia y longitud de onda. En el campo de las comunicaciones, convencionalmente, la característica a la que se hace referencia, para precisar una onda electromagnética, y particularmente,

que pertenezca al intervalo de las ondas radioeléctricas o espectro radioeléctrico es la "frecuencia", y corresponde al número de oscilaciones completas de una función periódica por unidad de tiempo. En el Sistema Internacional de Unidades, la unidad correspondiente a un ciclo por segundo, es el hertz (Hz)". (El subrayado es de la Sala). De esta definición entonces podemos colegir que la frecuencia es una medida temporal respecto a las oscilaciones de una onda o espectro radioeléctrico. **b)** En este punto, para conocer el objeto imponible dentro de las normas denunciadas, es esencial entender qué constituye en esencia el concepto de espectro radioeléctrico, para lo cual citaremos nuevamente el libro del autor Alonso Llanos, titulado Gestión del Espectro Radioléctrico en Ecuador, Nueva Modalidad para radiodifusión y televisión abierta, (Editores Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional, Año 2013, pág 12): "El espectro radioeléctrico u ondas radioeléctricas, cuya frecuencia se fija convencionalmente por debajo de 3000 GHz, se propaga por el espacio sin guía artificial" (Unión Internacional de Telecomunicaciones, Reglamento de Radiocomunicaciones, Artículo 1, Términos y definiciones, Sección 1, 1.5 Ondas radioeléctricas u ondas hertzianas., Ginebra, 2001), y se encuentra atribuido a diferentes servicios de radiocomunicaciones. El Espectro Radioeléctrico, concebido inicialmente como una idea matemática, hoy convertido en un medio, con elementos que configuran varias dimensiones, pues, en un sentido, es un recurso natural, limitado, y medible, que permite transportar energía, enviar y recibir mensajes de distinta naturaleza, a distancia, a través de un mecanismo de propagación por el espacio sin el concurso de una guía artificial. En otro sentido, el espectro radioeléctrico, da consistencia y estructura interna, organiza y cohesiona el quehacer industrial, empresarial, en los sectores de las telecomunicaciones, la radiodifusión sonora y de televisión, los transportes, la investigación y desarrollo, los servicios públicos, presentando relevancia en el ámbito económico, particularmente en el

desarrollo de los mercados de provisión y comercialización de servicios, y en la generación de fuentes de trabajo.” (El subrayado nos pertenece). El mismo autor en su obra citada, en la página 20 señala que: “las características del espectro, como pertenencia exclusiva del Estado, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, son el fundamento de su ordenamiento y reglamentación. El régimen jurídico del espectro radioeléctrico, por tanto, está fundamentado en la imposibilidad de pasar o transmitir a otro el dominio del espectro, y los derechos de propiedad que tiene el Estado sobre él, no se extinguen con el transcurso del tiempo, así, los objetivos de intervención del Estado para regular este recurso natural constituyen, su uso eficiente, equitativo y no discriminatorio.”. **c)** Partiendo de lo señalado esta Sala Especializada considera que también es importante determinar si el espectro radioeléctrico en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es considerado un bien o un servicio público, para lo cual es necesario observar que la Constitución de la República en su Art. 408 dispone: “Son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado los recursos naturales no renovables y, en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas; así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico. **Estos bienes** sólo podrán ser explotados en estricto cumplimiento de los principios ambientales establecidos en la Constitución...”. Por su parte el Art. 2 de la Ley Especial de Telecomunicaciones, publicada en el Registro Oficial N° 996 de 10 de agosto de 1992, dispone: “Art. 2.- **ESPÉCTRO RADIOELÉCTRICO.-** El espectro radioeléctrico es un recurso natural de propiedad exclusiva del Estado y como tal constituye un bien de dominio público, inalienable e imprescriptible, cuya gestión, administración y control corresponde al Estado.”. (El subrayado y resaltado es de la Sala). Como podemos

observar de la transcripción de estos artículos claramente queda <sup>171</sup>  
determinado que el espectro radioeléctrico constituye un bien de  
dominio público. Sin embargo de ello, dentro del régimen de  
administración de los bienes de dominio público establece ciertas  
limitaciones a las instituciones del Estado como por ejemplo en el  
presente caso, el espectro radioeléctrico, de conformidad con el artículo  
261 numeral 10 de la Constitución, su administración es competencia  
exclusiva del Estado central (ver sentencia N° 008-15-SIN-CC de 31 de  
marzo de 2015 de la Corte Constitucional del Ecuador, dentro del caso  
0008-13-IN), y a la vez forma parte de los sectores estratégicos, por lo  
tanto es claro que el ámbito de ejercicio de las atribuciones del  
Gobierno seccional no abarcan el gravamen del espectro radioeléctrico,  
puesto que estas no se encuadran dentro de las disposiciones que  
establecen las atribuciones constitucionales y legales del Gobierno  
Municipal. En este sentido, también es importante considerar que el  
Art. 3 de la Ley Especial de Telecomunicaciones, publicada en el  
Registro Oficial N° 996 de 10 de agosto de 1992, disponía: “Art. 3.-  
*ADMINISTRACIÓN DEL ESPECTRO.- Las facultades de gestión,  
administración y control del espectro radioeléctrico comprenden, entre  
otras, las actividades de planificación y coordinación, la atribución del  
cuadro de frecuencias, la asignación y verificación de frecuencias, el  
otorgamiento de autorizaciones para su utilización, la protección y  
defensa del espectro, la comprobación técnica de emisiones  
radioeléctricas, la identificación, localización y eliminación de  
interferencias perjudiciales, el establecimiento de condiciones técnicas de  
equipos terminales y redes que utilicen en cualquier forma el espectro, la  
detección de infracciones, irregularidades y perturbaciones, y la adopción  
de medidas tendientes a establecer el correcto y racional uso del  
espectro, y a restablecerlo en caso de perturbación o irregularidades.”. (El  
subrayado es de la Sala). Así también, el tercer artículo innumerado  
literal c) del Capítulo VI, del Consejo Nacional de Telecomunicaciones*

textualmente indicaba: “Art. (...) - Compete al Consejo Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL): c) Aprobar el plan de frecuencias y de uso del espectro radioeléctrico;...” En la misma Ley, el artículo innumerado del Título II denominado de la Secretaría Nacional de Telecomunicaciones señalaba: “Art. ...- Compete al Secretario Nacional de Telecomunicaciones: c) Ejercer la gestión y administración del espectro radioeléctrico;... e) Elaborar el Plan de Frecuencias y de uso del espectro radioeléctrico y ponerlo a consideración y aprobación del CONATEL;...”. Así mismo el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones vigente desde su publicación en el Registro Oficial 439 de 18 de febrero de 2015 dispone: “Uso y Ocupación de Bienes de Dominio Público. [...] Los gobiernos autónomos descentralizados no podrán establecer tasas por el uso de espacio aéreo regional, provincial o municipal vinculadas a transmisiones de redes de radiocomunicación o frecuencias del espectro radioeléctrico.”. En este punto es importante señalar que la Ordenanza impugnada fue publicada en el Registro Oficial 443 de 23 de febrero de 2015, es decir 5 días después de que entrare en vigencia la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, situación que dista sustancial y materialmente de los casos N°s 128-2013 y 129-2013 a los cuales la parte actora hace referencia dentro de sus alegaciones. En este aspecto es válido señalar que si la ordenanza impugnada estuviese en contraposición con el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, el acto normativo estaría viciado desde su propia génesis, así pues como punto de partida esta Sala Especializada dentro del control de legalidad procede a examinar si la ordenanza impugnada, en particular el artículo 18 ha sido expedido contra prohibición legal expresa. En este mismo orden de ideas es claro que en virtud del artículo 104 de la Ley Orgánica referida, los Gobiernos Autónomos Descentralizados se encuentran impedidos de establecer tasas por el uso del espacio aéreo municipal vinculado a las transmisiones de radiocomunicación o frecuencias del espectro radioeléctrico, por tal,



según lo hemos indicado líneas arriba, las telecomunicaciones <sup>Salida de los</sup> ~~se~~ encuentran directamente relacionadas al espectro radioeléctrico, <sup>por lo</sup> ~~por lo~~ que, teniendo en cuenta esta premisa se realiza las siguientes consideraciones: **i)** Los siete numerales del artículo 18 del acto impugnado rezan de la siguiente forma: “1. Estructuras Metálicas: Por cada estructura metálica de uso comercial de propiedad privada instaladas en zonas urbanas o rurales dentro del cantón y otras, pagaran el 20% del RBU diario; así como también las utilizadas para uso de comunicación a celulares o canales de televisión. 2. Antenas para servicios celulares: Por cada una de las antenas instaladas en lo alto de las estructuras, y que forman parte de las redes para telecomunicaciones celulares, pagará el 5% del RBU diario; por concepto de uso de Espacio Aéreo. 3. Antenas para radio ayuda y radioaficionado: Por cada antena para radio ayuda fija y radioaficionado, éstas pagarán diez centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 4. Antena para radio emisoras comerciales: Por cada antena para radio emisoras comerciales, éstas pagarán \$ USD 1.50 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios por concepto de uso de Espacio Aéreo. 5. Antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión satelital: pagaran (sic) el equivalente a tres centavos de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica diarios, por cada antena parabólica instalada en el área geográfica del cantón, inventario establecido por la municipalidad. 6. Cables: Los tendidos de redes que pertenezcan a las empresas privadas estarán sujetos a una tasa diaria y permanente de un centavo de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada metro lineal de cable tendido, por ocupación de espacio aéreo, suelo o subsuelo. 7. Postes: Las empresas privadas pagaran (sic) una tasa diaria y permanente de veinticinco centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica por cada poste instalado, por ocupación del espacio público o vía pública.”. **ii)** En cuanto al numeral 1) cuyo objeto son las estructuras metálicas, se gravan las

estructuras utilizadas para uso de comunicación a celulares o canales de televisión **iii)** El numeral 2) grava las antenas para servicios celulares. **iv)** El numeral 3) grava las antenas para radio ayuda y radio aficionado. **v)** El numeral 4) grava a las antenas para emisoras comerciales. **vi)** El numeral 5) grava las antenas parabólicas de señales de televisión satelital; **vii)** El numeral 6) grava a los tendidos de redes. **viii)** En el numeral 7) se grava la instalación de postes. **d)** Teniendo como premisa, todo lo hasta aquí señalado, se concluye lo siguiente: **i)** En cuanto al interés directo que representa ASETEL, esta Sala Especializada observa que en lo referente al texto del artículo 18 del acto impugnado, el Gobierno Autónomo Descentralizado no podía establecer las tasas de: estructuras metálicas para uso de comunicaciones celulares ni antenas para servicios celulares. **e)** Ahora bien en este mismo orden de ideas, vale la pena resaltar también que de conformidad con el artículo 264 de la Constitución de la República, se reconoce a los gobiernos municipales (régimen seccional) la competencia exclusiva para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas tasas, de tal forma que estas facultades derivadas, son un ejemplo claro de fijación, creación, modificación y supresión de las tasas, es decir de adecuación constitucional del poder tributario en la República del Ecuador, entendiendo, claro está, que la facultad otorgada a los gobiernos municipales constituye una delegación para la creación de tasas y es parte del poder tributario derivado. En este aspecto es importante desentrañar el concepto de tasa, para lo cual creemos pertinente citar lo que el abogado Bernardo Lara Berrios en su documento “HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO. EL DERECHO TRIBUTARIO: EL TRIBUTO”, página 21 al citar al autor BENJAMÍN VILLEGAS BASAVILBASO quien señala sobre la tasa es la: *“Suma de dinero que paga el beneficiario o usuario por la prestación de un determinado servicio público. Es un ingreso derivado o de derecho público, es una especie de tributo que tiene caracteres específicos propios*

que lo distinguen del impuesto y de las contribuciones especiales”. En esta visión podemos señalar también que la tasa es comprendida como aquella prestación exigida unilateralmente por el Estado, en la que se vincula directamente a la actividad estatal con el contribuyente. Dicha obligación es exigible con “ocasión” de la prestación del servicio público divisible o por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Respecto a la ocasionalidad la misma radica en que el usuario debe estar en la posibilidad real de que pueda recibir concretamente un servicio sin que necesariamente le reporte un beneficio. Es importante resaltar que en algunas ocasiones la tasa se exige por el uso de un servicio público divisible que beneficia al particular y en otros casos no, por lo que la contraprestación de un servicio no implica una característica esencial de la tasa. Teniendo en cuenta lo señalado y de la revisión del acto normativo impugnado, se desprende que en lo relacionado al espectro radio eléctrico la ordenanza regula contrariando el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. En otro orden también es válido señalar que al igual que el caso N° 129-2013 (cuyas copias constan de fojas 189 a 215 del expediente) las regulaciones de la ordenanza materia del presente análisis, se relacionan con los postes y cables, a primera vista no tienen que ver con el espectro radio eléctrico y que guardan consonancia con lo que dispone el artículo 567 del COOTAD que reza de la siguiente manera: *“Las empresas privadas que utilicen u ocupen el espacio público o la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes, pagarán al gobierno autónomo descentralizado respectivo la tasa o contraprestación por dicho uso u ocupación.”*. En este aspecto si la parte actora hubiese pretendido justificar que la implementación de los tendidos de redes o la instalación de postes se relacionan con el Espectro radioeléctrico, debieron presentar medios de prueba que permitan dilucidar tal situación. En todo caso es claro que si la Ordenanza regula postes y

tendidos de redes relacionados con el Espectro Radioeléctrico, en este aspecto en particular, esta sería ineficaz por contravenir lo que dispone el artículo 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. En cuanto a las consultas a la Procuraduría General del Estado que han sido incorporadas al proceso, como prueba por solicitud de la parte actora, es importante recalcar que ellas se refieren específicamente al cobro de frecuencias del espectro radio eléctrico realizado por el Municipio del Cantón Salcedo, que en el presente caso no es pertinente referirse pues no guardan relación con el presente acto normativo. Teniendo como premisa lo señalado esta Sala Especializada concluye lo siguiente: **i)** El autor del acto impugnado es el Gobierno Autónomo Descentralizado de Gonzalo Pizarro, quien tiene la competencia para establecer actos normativos, **ii)** El Gobierno Autónomo Descentralizado está facultado para emitir actos normativos de conformidad con la Constitución de la República en su artículo 264 y artículo 55 de COOTAD, y por lo tanto goza del poder tributario establecido en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario. **iii)** El acto impugnado fue publicado en el Registro Oficial 443 de 23 de febrero de 2015, es decir después de la publicación en el Registro Oficial de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y por lo tanto las disposiciones (de la ordenanza) relacionadas al espectro radioeléctrico son incompatibles con la norma superior; sin embargo las disposiciones que gravan el tendido de cables y la instalación de postes guarda concordancia con lo que dispone el artículo 567 del COOTAD. **iv)** Finalmente en cuanto a las antenas de radio ayuda y radioaficionados, antenas para emisoras comerciales, y antenas parabólicas para recepción de la señal comercial de televisión, ASETEL no guarda interés directo con estas actividades. Lo señalado constituye un ejercicio de control de legalidad del acto impugnado al amparo del interés directo demostrado por la parte actora, lo que no obsta que el órgano de control de constitucionalidad se pronuncie a este respecto. En este aspecto, esta Sala Especializada considera que en base al

interés directo demostrado por ASETEL el acto impugnado se encuentra en contraposición al ordenamiento jurídico en cuanto a lo que regula el espectro radioeléctrico y en tal virtud no se analizará más sobre este aspecto en particular. **6.1.6.-** Ahora bien se evidencia que otra de las pretensiones que la parte actora aspira que se realice, es el control de legalidad respecto al artículo 18 de la Ordenanza impugnada, es el hecho que a su criterio existe para ellos un impacto económico considerable pues a su criterio las tasas establecidas son desproporcionadas a la capacidad contributiva de sus asociados, indica que lo demostrará en su momento oportuno con la presentación del informe técnico proporcionado por la Escuela Politécnica del Litoral bajo el título *“Análisis de impuestos y tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet para ser considerado dentro de la nueva Ley Orgánica de Telecomunicaciones”*, sin embargo de ello, a foja 186 del expediente consta el oficio ESPOL-R-OFC-0573-2013 de 13 de junio de 2016 suscrito por el Rector de la ESPOL, en donde señala que respecto de aquel análisis que: *“CIEC no ha realizado ningún análisis de impuestos a tasas municipales por derecho de vía para infraestructura de internet [...]”*. En este sentido ASETEL no ha podido demostrar que los valores fijados en la ordenanza impugnada sean desproporcionados. Por otra parte, también es importante indicar que cuanto a la supuesta confiscatoriedad del artículo 18 titulado “Valorización de la tasa” tiene entera relación con normas de carácter constitucional (Art. 323 de la Constitución de la República del Ecuador) y que por lo tanto no entra dentro del estudio de la presente acción objetiva cuya esencia es el control de legalidad y no de constitucionalidad. **6.1.7.-** En virtud de todo lo hasta aquí señalado, y en tanto que las pretensiones y argumentaciones expuestas por ASETEL han sido estudiadas, esta Sala Especializada considera que no es oportuno realizar el análisis de los demás requisitos de los actos normativos **6.1.8.-** Finalmente es necesario referirse a la pretensión plasmada por la parte actora en



cuanto a la “anulación de todos los actos generados a partir de promulgación de la ordenanza impugnada, especialmente aquellos que tienen que ver la ejecución de dicha ilegal ordenanza [SIC]”. Para resolver este tema, es menester partir indicando que este Tribunal considera que los actos emitidos al amparo de la ordenanza impugnada tienen una esencia autónoma y por lo tanto deben ser impugnados en su debido momento, bajo las acciones establecidas en el ordenamiento jurídico al amparo de acciones subjetivas allí recogidas, cuyo procedimiento de impugnación son distintas en esencia a la presente acción objetiva de nulidad. Por otro lado también hemos indicado en el punto 4.1.4. literal d) que la acción objetiva no puede ser planteada en contra de actos posteriores de ejecución, por lo tanto la referida pretensión es considerada impertinente de ser analizada en el presente proceso. Así mismo es importante señalar que a foja doscientos diecinueve consta la certificación financiera en la que se indica que no se ha iniciado accionen es de cobro relacionadas con la Ordenanza impugnada.-----

## VII CONCLUSIONES

**6.- Conclusiones finales:** Por lo todo lo hasta aquí expuesto esta Sala considera que en cuanto al interés directo demostrado por ASETEL, la ordenanza municipal impugnada es contraria a lo que dispone el artículo 104 de la Ley de Telecomunicaciones en lo relacionado al Espectro Radioeléctrico de las señales celulares, por lo tanto se declara su nulidad en cuanto a los aspectos que regulan el referido bien y que fueron probados en el presente proceso, en tal virtud se declara nulo lo siguiente: **i)** En el numeral 1) del artículo 18 la frase “a celulares o”. **ii)** El numeral 2) en su contenido íntegro. Por lo expuesto, esta Sala Especializada toma la siguiente decisión.-----

**VI.- DECISIÓN**

Por las consideraciones expuestas, este Tribunal, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, expide la siguiente: -----


Sala de lo Contencioso  
Tributario  
SECRETAR

**SENTENCIA**

Se acepta parcialmente la demanda propuesta por el Ing. Roberto Aspiazu Estrada, DIRECTOR EJECUTIVO DE LA ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL), en los términos analizados en el presente edicto. Actúe la Ab. Alejandra Morales Navarrete en calidad de Secretaria Relatora, de conformidad con la Acción de Personal N° 6037-DNTH-2015-KP de 1 de junio de 2015, expedida por el Consejo de la Judicatura. **Notifíquese, publíquese en el Registro Oficial, y cúmplase.** -----

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA PRESIDENTA**


  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, miércoles dieciocho de enero del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y cincuenta y siete minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la RESOLUCIÓN Y VOTO SALVADO que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. BARBA RAMOS JAVIER MARTIN. No se notifica a ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL CONSEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTON GONZALO PIZARRO, PROVINCIA DE SUCUMBIOS por no haber señalado casilla y/o correo electrónico. Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

GALLARDOM

**RAZÓN:-** Siento como tal que las treinta y siete (37) copias que anteceden, son iguales a su original constantes en la Acción Objetiva No. 119-2016 que sigue LA ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL, en contra del GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN GONZALO PIZARRO, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 25 de enero de 2017. Certifico.-

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
SECRETARIA RELATORA

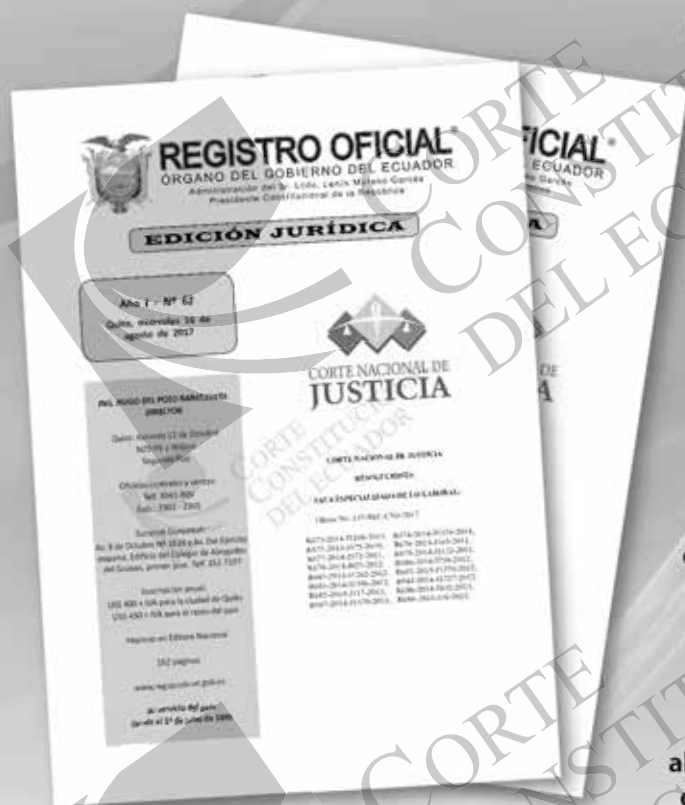




**CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR**



**REGISTRO OFICIAL®**  
ÓRGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR



El Registro Oficial basado en el artículo 227 de la Constitución de la República del Ecuador, en donde se establece que “la administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, transparencia y evaluación”; ha procedido a crear la publicación denominada “Edición Jurídica”, la misma que contiene los Recursos de Casación emitidos por las diferentes salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia. Esta edición, se encuentra al alcance de toda la ciudadanía, de forma gratuita, en nuestra página web, accediendo al link “Edición Jurídica”.