

# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**RESOLUCIONES:**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**R228-2017, R231-2017, R232-2017, R236-  
2017, R240-2017**

Recurso N° 434-2016

Resolución No. 228-2017

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

ACTOR: COMPAÑÍA SEGUROS ORIENTE S.A.

DEMANDADO: DIRECTOR ZONAL 9 Y DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS  
INTERNAS (RECURRENTES)

Recurso N° 434-2016

Quito, martes 4 de abril del 2017, las 16h12.-

#### ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por la Ab. María José Arias Trujillo, quien comparece en calidad de procuradora fiscal y ofreciendo poder o ratificación de gestiones por parte de las autoridades tributarias demandadas del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 26 de mayo del 2016, a las 11h46, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación N° 17510-2014-0054, deducido por el Sr. Julio Enrique Moreno Espinosa, en calidad de Gerente General de la compañía SEGUROS ORIENTE S.A., propuesto en contra del Acta de Determinación N° 17201401357745 de 21 de noviembre de 2014, por concepto de

## I. ANTECEDENTES

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 10 de junio de 2016 propuesto por la Ab. María José Arias Trujillo, quien comparece en calidad de procuradora fiscal y ofreciendo poder o ratificación de gestiones por parte de las autoridades tributarias demandadas del Servicio de Rentas Internas, el cual se fundamentó en la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación, expresó que se produjo la *errónea interpretación* del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

1.1.1.- Con relación a la **causal primera** cuando fundamenta el vicio de “*errónea interpretación*” del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, dice: “(...) *Es decir, la Sala esta (sic) desconociendo el verdadero alcance de la norma omitiendo mencionar lo respectivo a los “pagos de cualquier naturaleza” contemplados en el tenor literal de la norma por cuanto como lo reconoce la propia Sala la compensación como el pago o cualquier otra forma de extinguir las obligaciones tienen un mismo fin a pesar de ser figuras independientes unas de las otras. (...) Es decir, las compensaciones internacionales constituyen un traslado de recursos financieros hacia el exterior por la obligación implícita entre las partes de cobrar y pagar un valor que de otra forma debería hacerlo mediante el traslado o transferencia de divisas pero por la relación entre las partes dicha obligación se extingue por compensación de cuentas que es frecuente en las compañías de seguros con sus reaseguradoras situaciones no analizadas por la Sala como consecuencia del inadecuado análisis del artículo 156 limitando el alcance de la norma y la finalidad misma del impuesto. (...) El sentido que la Sala da al artículo 156 limita su accionar y no atiende al verdadero concepto de hecho generador y la exclusiva finalidad del impuesto que es gravar todas las transacciones que mantienen los agentes nacionales con el extranjero. Por lo tanto, al atender al concepto mismo de hecho generador y al fin del impuesto entendemos que las transacciones de cualquier naturaleza gravan ISD por consiguiente la frase “o pagos de cualquier naturaleza” constante en la norma atiende a esta realidad en donde la compensación abarca tanto el concepto de “cualquier transacción” que es el objeto mismo del impuesto como al concepto de “pagos de cualquier naturaleza” situación interpretada erróneamente por la Sala al insinuar que solo el pago en efectivo grava ISD limitando el verdadero alcance no solo del artículo 156 sino del impuesto como tal, propiciando una fuga*

de capital ya que las transacciones entre las aseguradoras en el Ecuador y sus reaseguradoras en el extranjero son en gran medida por medio de la compensación como un medio de pago para extinguir sus obligaciones. (...) Como consecuencia del error interpretativo del artículo 156 de la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, la Sala está limitada el alcance de la norma al no considerar a la compensación como cumplimiento del traslado o transferencia de divisas al exterior en relación a una operación que se materializa a través de un pago de cualquier naturaleza o al concepto que engloba "todas las operaciones" como ya ha quedado explicado, desnaturalizado el alcance y la finalidad misma del impuesto. Por lo tanto, la incidencia del vicio del juzgador no solo es dejar sin efecto el acta de determinación del ISD del periodo enero a diciembre de 2012, sino transgredir lo dispuesto en la norma en detrimento de los principios de equidad, reserva de ley y seguridad jurídica, convirtiendo en inequitativa a la norma para las empresas y personas que si cumplen con el pago del ISD sobre todas las transacciones que gravan con este impuesto desatendiendo abiertamente el principio de legalidad, toda vez que la correcta interpretación de la norma citada, hubiera permitido que mediante la sentencia respectiva, se ratifique la finalidad del impuesto y como consecuencia el contenido del acto administrativo impugnado. Si la interpretación de la norma hubiera sido la correcta el objeto, finalidad y presupuesto factico (sic) del impuesto habría sido reconocido y ratificado mediante sentencia, por tal obviedad en el Reglamento a la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude fiscal (sic) se incluye textualmente a la compensación como parte del hecho generador a la salida de divisas, pero esta inclusión fue con el objeto evitar confusión pues este concepto ya está incluido en el artículo 156 de la Ley de Equidad Tributaria bajo la frase de pagos de cualquier naturaleza o bajo el precepto de todas las operaciones, pues de no ser así no se habría incluido dicho supuesto en el Reglamento indicado (...).

1.2.- En consideración al auto de fecha 29 de julio de 2016, a las 13h11, 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 primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, por la *errónea interpretación* del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. 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: "(...) *En este escenario, más allá de centrarnos en discutir sobre quién recae la carga de la prueba, de acuerdo a los artículos 258 o 259 del Código Tributario, simplemente cabe tener claridad que, ante la necesidad de otorgar al juez certeza de la realidad de los hechos que se afirman, las partes deben demostrarlos con tal sutileza que eliminen cualquier vestigio de duda, para lo cual pueden valerse de todos los medios que la legislación les brinda, lo cual deviene de los mandatos de los artículos 113 y 114 del Código de Procedimiento Civil. Dentro del proceso, ya de manera concreta, el "thema probandum" está conformado por todos aquellos hechos sobre los cuales versa la discusión, pues todo aquello que es afirmado por una de las partes y negado por la otra, determina la necesidad de probarlos y delimita el "thema probandum", debiendo ser eficaz la prueba aportada para poder otorgar certeza de la realidad de los hechos contrapuestos y además debidamente actuada para ser considerada en la resolución de la causa, por lo cual vale dejar constancia de que la Autoridad demandada, en esta causa, no exhibió nada respecto de su prueba, conforme el pedido efectuado y proveído en tiempo oportuno. En la especie, la Administración Tributaria ha establecido las diferencias constantes en el acta de determinación No. 17201401357745 por el impuesto a la salida de divisas generado en el año 2012 por la compañía actora, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario, sosteniendo que la contribuyente compensó sus pagos con el reasegurador del exterior en las siguientes cuentas contables: 1.- La cuenta 520302 "comisiones recibidas por reaseguros cedidos al exterior" con la cuenta 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos al exterior" cuya observación del cuadro 2 dice: "Se registra el valor del ingreso de las comisiones recibidas por la cesión de primas la exterior (cuenta 520302) con débito a la cuenta por pagar al exterior (cuenta 220102), verificándose que existe una compensación de cuentas con el reasegurador en el exterior"; 2.- Las cuentas 14020202 "por cobrar otros Quito", 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos exterior", 22030100 "acreedores coaseguros cedidos (cuenta local", con la cuenta 55030001 "otros ingresos pendientes a distribuir puente Quito", con una observación en el cuadro No. 4: "Se registra el valor del ingreso (cuenta 55030001) con débito a la cuenta por pagar al exterior (cuenta 220102), verificándose que existe una compensación de cuentas con el reasegurador en el exterior"; 3.- La cuenta 1101 "bancos" y 130202 "deudores por siniestros de reaseguros*

cedidos" con la cuenta 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos por reaseguros en el exterior" en cuyo cuadro No. 6 consta la siguiente explicación: "Se registra el valor del débito de las cuentas por pagar "Primas por Pagar Reaseguros Cedidos al Exterior" (220102) con crédito a la cuenta de Bancos, verificando en este asiento que existe una compensación de cuentas, ya que el valor de USD 88,370.59 que se debía pagar al exterior, se compensa directamente con la totalidad de las cuentas por cobrar al exterior por un valor de USD 3,018.57 y la diferencia de USD 85,352.02 se paga con bancos". La cuenta 130202 "deudores por siniestros de reaseguros cedidos" y 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos por reaseguros al exterior" con la cuenta 1101 "bancos", en cuyo cuadro 7 se observa la explicación: "Se registra el débito de la cuenta por pagar "primas por pagar reaseguros cedidos al exterior (220102)" y con crédito a la cuenta por cobrar al exterior "Deudores por Siniestros de reaseguros cedidos (130202)" y la diferencia al débito de la cuenta Bancos, verificando en este asiento que existe una compensación de cuentas ya que se observa que el valor de USD 13,153.24 que se debía pagar al exterior se compensa en su totalidad con la cuenta por cobrar al exterior y la diferencia de la cuenta por cobrar la exterior por USD 42,604.62 es cobrada por el asegurador con Bancos". La cuenta 140304 "reaseguros no proporcional en el exterior", con las cuentas 430200 "primas por reaseguros no proporcional en el exterior" y 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos al exterior" en cuyo cuadro 8 se establece: "Se registra en un asiento de amortización de no proporcionales, el valor del débito de la cuenta por pagar "Primas por Pagar Reaseguros Cedidos al Exterior" (220102) con crédito a las (SIC) cuenta de activo "Reaseguros no Proporcional en el Exterior" (140304), verificando este asiento existe una compensación de cuentas, ya que el valor de USD 6,232.20 que se debía pagar al exterior, se compensa directamente con Reaseguros no Proporcional en el Exterior por un valor de USD 6,323.20 y el saldo de dicha cuenta con Primas Reaseguros no Proporcional en el Exterior (430200)". La cuenta 220102 "primas por pagar reaseguros cedidos" con las cuentas 460502 "participación reaseguros salvamento" y 440201 "en el exterior generales" y la siguiente observación en el cuadro No. 10: "Se registra el valor del débito de la cuenta por pagar "Primas por Pagar Reaseguros Cedidos" (220102) con crédito cuenta de gasto "Participación Reaseguros Salvamento" (460502 y En El Exterior Generales (440201) generando una compensación de la totalidad del valor a pagar al reasegurador del exterior, y de la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas". Así, de

los cuadros 2, 4, 6, 7, 8, y 10 del acto impugnado se evidencia que la compañía actora ha mantenido un manejo contable basado en la compensación de cuentas acreedoras y deudoras, hecho que no ha sido discutido en sede alguna por la Administración Tributaria. De lo transcrito, se refleja un manejo de cuenta corriente, en sus términos contables: “Entre las obligaciones generales que tienen los comerciantes se encuentra la de llevar libros de comercio y registros contables, de acuerdo con lo establecido por la ley. La necesidad de llevar debida y formalmente una contabilidad busca reflejar en forma fiel y técnica el estado real de sus negocios y operaciones mercantiles y poder precisar las relaciones pecuniarias con los terceros que con ellos contratan. En cuanto exista una relación con un cliente y ésta afecte una cuenta con abonos y cargos, puede decirse, en lenguaje contable, que existe una cuenta corriente; esto es, el movimiento de débitos y créditos establece un saldo permanente a favor o en contra del comerciante”. (Sergio Rodríguez Azuero, ob.cit., p. 147.), la cual, de manera general, se verifica por compensación: “Esta forma de extinguir obligaciones (compensación) tiene una señalada importancia en tratándose del contrato de cuenta corriente bancaria o cuenta de cheques (...)” (ibid., p. 65.), procedimiento que, de manera general, se halla amparado en el artículo 21 de las Normas generales para las instituciones del sistema de seguros privados, contenidas en la resolución No. JB-2013-2643 dictada por la Superintendencia de Bancos y Seguros de 26 de septiembre del 2013, reformada por la resolución No. JB-2014-2997 de 16 de julio del 2014. Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la Administración Tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función del manejo contable develado en el acto en cuestión concuerdan en su integridad; en consecuencia no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en el artículo 156 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en el periodo 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adolezca de falsa motivación, sino una inadecuada aplicación del artículo 17 del Código Tributario a los hechos

acontecidos, de manera que las glosas establecidas por la administración tributaria relativas a la compensación de cuentas, deben ser dadas de baja. **8.2.-** Finalmente es necesario que nos refiramos a la impugnación a la glosa "4.2 pagos desde el exterior" correspondiente a la aplicación de la presunción establecida en el artículo 156 de la Ley Reformatoria a la Ley de Equidad Tributaria por pagos desde el exterior de su cuenta de Panamá del Banco Produbank en los meses de enero, febrero y marzo de 2012, que en virtud del acto impugnado se ha establecido que: "El contribuyente SEGUROS ORIENTE S.A., debía trasladar divisas al exterior, correspondiente a las transacciones de pago por concepto de reaseguiros (sic) al exterior a las empresas reaseguradoras al exterior por el valor de USD 350,514.36, sin embargo al tener una cuenta bancaria en Panamá, realizó estos pagos con las divisas que mantuvo en dicha cuenta, configurándose el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, de conformidad a lo dispuesto en el tercer inciso del artículo 156 de la ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador", Respecto de esta glosa, la compañía actora ha alegado en su demanda, haber pagado el correspondiente impuesto en el traslado de dichas divisas del Ecuador a su cuenta en el banco panameño, para lo cual ha ofrecido expresamente probar dicho pago por considerar que esta glosa genera una doble imposición sobre transferencias que ya pagaron ISD; sin embargo del proceso no obra prueba alguna actuada por la compañía actora, que pueda desvanecerla y hacernos llegar a la conclusión de que los valores transferidos inicialmente al exterior ya causaron el impuesto, por lo que frente a la falta de prueba, la glosa debe ser ratificada. (...)".

## 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 19 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 los cargos imputados, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido por la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, por *errónea interpretación* de norma de derecho, que han sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, como a continuación se manifiesta:

*CAUSAL PRIMERA (Art. 3 Ley de Casación)*

**Cargo único: Errónea interpretación** del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

### 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 casacionista alegó la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de la materia, por *errónea interpretación* de norma de derecho, señalada en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

**LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR:**

*Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.*

*Todo banco extranjero que opere en el Ecuador, mensualmente deberá declarar que han pagado el Impuesto quienes hayan efectuado remesas de dinero, aun cuando sea bajo un sistema de courier o sistema expreso, en sobre cerrado, de que tenga conocimiento la institución financiera. Todos los couriers autorizados para operar en el Ecuador, antes de tramitar cualquier envío al exterior, deberán recabar del ordenante una declaración en formulario, del que sea destinatario el Servicio de Rentas Internas, expresando que en el sobre o paquete no van incluidos cheques o dinero al exterior.*

*Todo pago efectuado desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presume efectuado con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aún cuando los pagos no se hagan por remesas o transferencias, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o de terceros.*

*También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos*

*en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internas.*

**5.2.1.-** En consideración a la causal primera alegada por el recurrente, esta Sala establece lo que el número 1 del Art. 3 de la Ley de Casación indica: *“1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;”*. Esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Dicha causal, tiene relación con lo que se denomina vicios *in iudicando* por lo que debe demostrar la violación directa de normas sustantivas. Esta demostración, para que se haga efectiva, implica delimitar los cargos imputados, con precisión y exactitud, por cualquiera de los tres modos establecidos, ya sea por: a) Aplicación indebida; b) Falta de aplicación; y, c) Errónea interpretación de normas de derecho sustantivas, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, tres cargos que son excluyentes del análisis de un mismo atributo, respecto a la misma norma impugnada. Para Manuel Tama es importante diferenciar entre “ignorancia” y “error”, para así determinar con mayor asidero e ilustración y llegar a identificar si el juzgador, actuó por negligencia o desconocimiento de una cosa o situación, enmarcándose en ignorancia; o si en su defecto, ocasionó su actuar una disconformidad de las ideas con la realidad o con la verdad de los hechos, evidenciándose un error, el mismo que puede consistir en los cargos descritos por el recurrente.

**5.2.1.1.-** Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la **“errónea interpretación”** del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Esta Sala Especializada ha considerado procedente señalar lo que el Tribunal de instancia en la sentencia atacada manifiesta: *“(...) Así las cosas y, habiendo sido aceptada por la Administración Tributaria la existencia de la compensación como forma de extinguir las obligaciones de la aseguradora con las reaseguradoras extranjeras, teniendo claro que lo que sostiene es que, en su esencia económica este proceder constituye en realidad un traslado de recursos financieros hacia el exterior, es de recalcar que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que dicha operación disimule un pago, en efectivo o no, que implique traslado de divisas al exterior, siendo que la forma jurídica y la esencia económica, en función*

del manejo contable develado en el acto en cuestión concuerdan en su integridad; en consecuencia no se ha podido establecer la ocurrencia del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (ISD), en su configuración legal prevista en el artículo 156 de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador vigente en el periodo 2012, en estas transacciones. Simplemente, cabe aclarar que no se observa que el acto adolezca de falsa motivación, sino una inadecuada aplicación del artículo 17 del Código Tributario a los hechos acontecidos, de manera que las glosas establecidas por la administración tributaria relativas a la compensación de cuentas, deben ser dadas de baja. **8.2.-** Finalmente es necesario que nos refiramos a la impugnación a la glosa "4.2 pagos desde el exterior" correspondiente a la aplicación de la presunción establecida en el artículo 156 de la Ley Reformativa a la Ley de Equidad Tributaria por pagos desde el exterior de su cuenta de Panamá del Banco Produbank en los meses de enero, febrero y marzo de 2012, que en virtud del acto impugnado se ha establecido que: "El contribuyente SEGUROS ORIENTE S.A., debía trasladar divisas al exterior, correspondiente a las transacciones de pago por concepto de reaseguiros (sic) al exterior a las empresas reaseguradoras al exterior por el valor de USD 350,514.36, sin embargo al tener una cuenta bancaria en Panamá, realizó estos pagos con las divisas que mantuvo en dicha cuenta, configurándose el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, de conformidad a lo dispuesto en el tercer inciso del artículo 156 de la ley reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador", Respecto de esta glosa, la compañía actora ha alegado en su demanda, haber pagado el correspondiente impuesto en el traslado de dichas divisas del Ecuador a su cuenta en el banco panameño, para lo cual ha ofrecido expresamente probar dicho pago por considerar que esta glosa genera una doble imposición sobre transferencias que ya pagaron ISD; sin embargo del proceso no obra prueba alguna actuada por la compañía actora, que pueda desvanecerla y hacernos llegar a la conclusión de que los valores transferidos inicialmente al exterior ya causaron el impuesto, por lo que frente a la falta de prueba, la glosa debe ser ratificada. (...)" . Por el contrario, el recurrente en su escrito de casación manifiesta que la Sala de instancia sólo considera que el pago en efectivo grava el Impuesto a la Salida de Divisas limitando el verdadero alcance no sólo del artículo 156 sino del impuesto como tal, propiciando una fuga de capital ya que las transacciones entre las aseguradoras en el Ecuador y sus reaseguradoras en el extranjero son en gran medida por

lo antes expuesto, se observa que el Tribunal de instancia efectuó su razonamiento sobre el hecho generador del ISD y arguyó que la actuación tributaria del actor cumple los parámetros de fondo y forma en sus transacciones económicas constituyéndose como hecho probado en la sentencia expedida por el juzgador A quo, por lo que a criterio del referido Tribunal no se ha cumplido la existencia del hecho generador en el caso que nos atañe. Ahora bien, esta Sala Especializada amparada en la norma tributaria vigente establece que, tanto el pago como la compensación constituyen formas de extinción de las obligaciones y en muchas ocasiones la propia norma jurídica remite a lo prescrito en las disposiciones constantes al pago para que pueda ser usado, entendido y aplicado en la compensación; por lo que es dable considerar a la compensación dentro de los pagos efectuados por cualquier naturaleza, en otras palabras, se analiza que al existir esta aseveración, **pago** de otra naturaleza significa lo que es distinto a aquella y a lo que normalmente, se aprecia como tal, mismo que el Código Tributario ha establecido en efectivo, en moneda de curso legal, mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Entonces, siguiendo lo dispuesto en líneas anteriores la compensación se constituye como un pago de otra naturaleza y por tanto deviene en unas de las formas de extinción de obligaciones, que se constituye cuando dos personas son deudoras una de la otra, siempre y cuando opere entre ellas una contrapartida que extinga ambas deudas, en la forma descrita en la ley. Para el caso puesto a conocimiento, se distingue que existieron varias compensaciones de cuentas en el extranjero, conforme obra de lo indicado en la sentencia recurrida, las cuales constan en la contabilidad y cumplen el sistema de partida doble, así como la forma jurídica y la esencia económica, mas sin embargo, la compensación llevada a cabo por el contribuyente actor con el reasegurador en el exterior, implica el traslado de divisas al extranjero y como ya se explicó anteriormente, se constituye en un pago de otra naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero o en pago abreviado, el cual se origina para evitar el doble pago e imposición de impuestos, evento que constituye el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, criterio concordante con el expresado en la sentencia N° 189-2016, dictado por esta Corte de Casación. En conclusión, se ha configurado la errónea interpretación del Art. 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

## VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera, que se ha configurado la causal primera alegada por el Servicio de Rentas Internas.

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.- **CASAR** la sentencia dictada el 26 de mayo del 2016, a las 11h46, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en la ciudad de Quito, de acuerdo a los términos señalados en el Considerando V de esta sentencia.

7.2.- **RATIFICAR** la glosa "*compensación en el pago al asegurador*", subglosas: "*compensación generada con la cuenta N° 520302 "comisiones recibidas por reaseguros cedidos al exterior"*"; "*compensación generada con la cuenta N° 55030001 "otros ingresos pendientes a distribuir"*"; "*compensación generada con la cuenta N° 55030001 "otros ingresos pendientes a distribuir"*", correspondiente a los períodos enero a diciembre del ejercicio fiscal 2012"; "*compensación generada entre la cuenta por cobrar al exterior No. 130202 "deudores por siniestros de reaseguros cedidos", la cuenta reaseguros no proporcional en el exterior N° 140304 contra la cuenta por pagar al exterior N° 220102 primas por pagar reaseguros cedidos al exterior"*"; y, "*compensación generada con la cuenta N° 460502 "participación reaseguros salvamento" y la cuenta N° 440201 "en el exterior generales"*", en todo lo demás se estará a lo resuelto en la sentencia del Tribunal A quo.

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

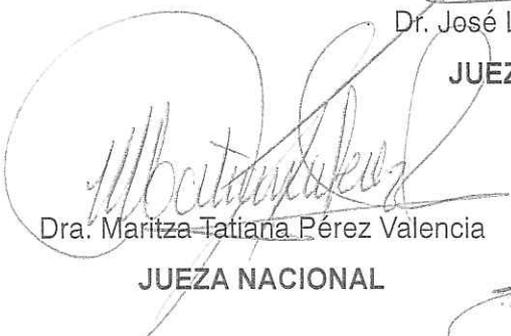
7.4.- Sin costas.

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



Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico:



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, martes cuatro de abril del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y veinte minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA SEGUROS ORIENTE S.A. en la casilla No. 4594 y correo electrónico ccoronel@lexvalor.com; carlos.coronel17@foroabogados.ec del Dr./Ab. CORONEL ENDARA CARLOS ANDRÉS. DIRECCION GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico rdalvarez@sri.gob.ec; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico.

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

CARMEN.DAVILA

Aclaración del Recurso N° 434/2016

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

JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS

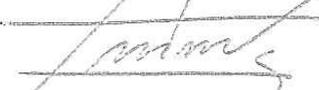
Quito, jueves 27 de abril del 2017, las 16h06.-

**VISTOS:** (434-2016) Aclaración de la sentencia emitida por la Sala Especializada el día viernes 4 de abril del 2017, a las 16h12, por medio de la cual se casó la sentencia dictada el 26 de mayo del 2016, a las 11h46, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1, con sede en la ciudad de Quito y se ratificó la glosa "compensación en el pago al asegurador", subglosas: "compensación generada con la cuenta N° 520302 "comisiones recibidas por reaseguros cedidos al exterior"; "compensación generada con la cuenta N° 55030001 "otros ingresos pendientes a distribuir"; "compensación generada con la cuenta N° 55030001 "otros ingresos pendientes a distribuir", correspondiente a los períodos enero a diciembre del ejercicio fiscal 2012"; "compensación generada entre la cuenta por cobrar al exterior No. 130202 "deudores por siniestros de reaseguros cedidos", la cuenta reaseguros no proporcional en el exterior N° ~~140304~~ contra la cuenta por pagar al exterior N° 220102 primas por pagar reaseguros cedidos al exterior"; y, "compensación generada con la cuenta N° 460502 "participación reaseguros salvamento" y la cuenta N° 440201 "en el exterior generales". El actor por intermedio de su abogado patrocinador dentro del término legal solicita su aclaración. Para resolver se considera: **1.-** El Art. 274 primer inciso del Código Tributario indica: "La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura; (...)". **2.-** En tal virtud, el derecho de corrección que hace el juez, relativo al texto de una sentencia o resolución judicial, prosperará cuando los términos de un auto o de una sentencia sean oscuros, ambiguos, situación que se enmarca en la aclaración del fallo. **3.-** La compañía SEGUROS ORIENTE C.A., solicita se aclare el fallo, argumentando lo siguiente: "(...) 1. La sentencia menciona: "(...) en muchas ocasiones la propia norma jurídica remite a lo prescrito en las disposiciones constantes al pago para que pueda ser usado, entendido y aplicado en la compensación (...); su autoridad se servirá aclarar cuáles son las ocasiones y especialmente las disposiciones legales en las que la propia norma jurídica (aducida por su autoridad), determinan el modo de extinguir las obligación denominado "pago" puede ser entendido y aplicado como el modo de extinguir denominado "compensación", conceptos separados por la ley la técnica jurídica, significado semántico y la doctrina. 2. Indicando la norma positiva que permite considerar a la compensación dentro del pago, efectuado por cualquier naturaleza, tomando en consideración que

en derecho público solamente se puede hacer cuanto está permitido por la Ley, caso contrario existiría una violación flagrante al principio de motivación, legalidad y seguridad jurídica al extender el hecho generador del tributo (ISD). 3. Señalando las normas que subsumen a la compensación conforme a lo previsto por el Código Tributario y Civil, en una forma distinta de pago, esto es la compensación que a juicio de su autoridad debe entenderse como un pago en efectivo, en moneda de curso legal, cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios. 4. Indicando de qué manera se remiten divisas al exterior en la compensación llevada a cabo por el contribuyente, considerando que no se verificaron transferencias, giros, depósitos, libranzas o efectivo". 4.- Agréguese y tómese en cuenta el escrito de fecha 12 de abril de 2017, a las 15h47 incorporado por la Administración Tributaria. 5.- En relación al pedido de aclaración efectuado por la parte actora, se manifiesta que la sentencia de fecha 4 de abril del 2017, a las 16h12, dictada por la Sala Especializada, consideró en forma clara y razonada, los argumentos y requerimientos que el actor ha esgrimido en su petitorio como no claros; por lo mismo es menester traer a colación lo que en su momento se manifestó y consta de la sentencia antes aludida y emitida por este Tribunal de Casación. A fs. 37 vuelta a 39 del cuadernillo de casación y 10 a 13 de la sentencia se muestra el análisis que en estricto derecho se efectuó, estableciéndose lo siguiente: "(...) 5.2.1.1.- Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la "errónea interpretación" del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (...) Por el contrario, el recurrente en su escrito de casación manifiesta que la Sala de instancia sólo considera que el pago en efectivo grava el Impuesto a la Salida de Divisas limitando el verdadero alcance no sólo del artículo 156 sino del impuesto como tal, propiciando una fuga de capital ya que las transacciones entre las aseguradoras en el Ecuador y sus reaseguradoras en el extranjero son en gran medida por medio de la compensación como un medio de pago para extinguir sus obligaciones. En torno a lo antes expuesto, se observa que el Tribunal de instancia efectuó su razonamiento sobre el hecho generador del ISD y arguyó que la actuación tributaria del actor cumple los parámetros de fondo y forma en sus transacciones económicas constituyéndose como hecho probado en la sentencia expedida por el juzgador A quo, por lo que a criterio del referido Tribunal no se ha cumplido la existencia del hecho generador en el caso que nos atañe. Ahora bien, esta Sala Especializada amparada en la norma tributaria vigente establece que, tanto el pago como la compensación constituyen formas de extinción de las obligaciones y en muchas ocasiones la propia norma jurídica remite a lo prescrito en las disposiciones constantes al pago para que pueda ser usado, entendido y aplicado en la compensación; por lo que es dable considerar a la compensación dentro de los pagos efectuados por cualquier naturaleza, en otras palabras, se analiza que al existir esta

aseveración, pago de otra naturaleza significa lo que es distinto a aquella y a lo que normalmente, se aprecia como tal, mismo que el Código Tributario ha establecido en efectivo, en moneda de curso legal, mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Entonces, siguiendo lo dispuesto en líneas anteriores la compensación se constituye como un pago de otra naturaleza y por tanto deviene en unas de las formas de extinción de obligaciones, que se constituye cuando dos personas son deudoras una de la otra, siempre y cuando opere entre ellas una contrapartida que extinga ambas deudas, en la forma descrita en la ley. Para el caso puesto a conocimiento, se distingue que existieron varias compensaciones de cuentas en el extranjero, conforme obra de lo indicado en la sentencia recurrida, las cuales constan en la contabilidad y cumplen el sistema de partida doble, así como la forma jurídica y la esencia económica, mas sin embargo, la compensación llevada a cabo por el contribuyente actor con el reasegurador en el exterior, implica el traslado de divisas al extranjero y como ya se explicó anteriormente, se constituye en un pago de otra naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero o en pago abreviado, el cual se origina para evitar el doble pago e imposición de impuestos, evento que constituye el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, criterio concordante con el expresado en la sentencia N° 189-2016, dictado por esta Corte de Casación. En conclusión, se ha configurado la errónea interpretación del Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador." 6.- En función del primer punto de aclaración, en la sentencia expedida por esta Corte de Casación, se indicó que el Código Civil indica ciertas normas sobre el pago que pueden ser usadas, entendidas y aplicadas para la compensación, mismas que refieran a las reglas para deudas compensables, lugar de pago, etc; dichas acciones permiten la extinción de las obligaciones por medio de la compensación con lineamientos del pago. En relación al segundo petitorio el Art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (vicio de errónea interpretación) permite considerar a la compensación como un pago de otra naturaleza y por ende una forma distinta del pago. Lo expuesto en el tercer punto de aclaración ya fue resuelto en líneas anteriores. Finalmente, lo argüido en el cuatro punto fue analizado ampliamente en sentencia en donde se indicó que la compensación se constituye cuando dos personas son deudoras una de la otra, siempre y cuando opere entre ellas una contrapartida que extinga ambas deudas, en la forma descrita en la ley, por lo que se la considera como un pago de otra naturaleza y por tanto deviene en unas de las formas de extinción de obligaciones. También se estableció que de acuerdo a lo indicado en la sentencia de instancia, la compensación llevada a cabo por el

contribuyente actor con el reasegurador en el exterior, implicó el traslado de divisas al extranjero, cumpliendo el sistema de partida doble, así como la forma jurídica y la esencia económica. En otras palabras y como se indicó en sentencia: "(...) se constituye en un pago de otra naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero o en pago abreviado, el cual se origina para evitar el doble pago e imposición de impuestos, evento que constituye el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas (...)". 7. Vale indicar que el principal objetivo de la casación no consiste en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. 8.- Teniendo en cuenta y según lo expresado en los números 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del presente auto, se determina que la sentencia emitida el 4 de abril del 2017, a las 16h12, es lo suficientemente clara y contempló todos los puntos controvertidos materia del litigio, por tanto se ~~rechaza la solicitud de aclaración y ampliación. Notifíquese.~~

  
Dr. José Luis Terán Suárez

JUEZ NACIONAL

  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

JUEZA NACIONAL

  
Dra. Ana María Crespo Santos

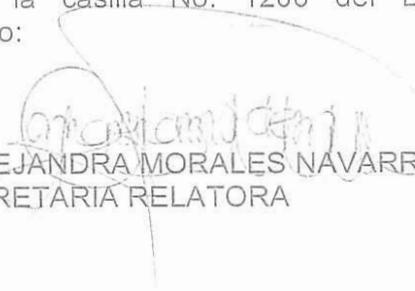
JUEZA NACIONAL

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

SECRETARIA RELATORA

En Quito, jueves veinte y siete de abril del dos mil diecisiete, a partir de las dieciseis horas y once minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: COMPAÑÍA SEGUROS ORIENTE S.A. en la casilla No. 4594 y correo electrónico ccoronel@lexvalor.com; carlos.coronel17@foroabogados.ec del Dr./Ab. CORONEL ENDARA CARLOS ANDRÉS. DIRECCION GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico ab.mariajoseariast@gmail.com, sri.norte17@foroabogados.ec, mariajosearias20@hotmail.com, rdalvarez@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARÍA RELATORA

CARMEN.DAVILA

**RAZÓN:** Siento como tal que las once (11) fotocopias que anteceden, son iguales a las que constan dentro del Recurso de Casación No. 434-2016 (Juicio de Impugnación No. 054-2014), seguido por la COMPAÑÍA SEGUROS ORIENTE S.A., en contra de los DIRECTORES GENERAL Y ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 04 de mayo del 2017. Certifico.-

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE

SECRETARÍA RELATORA.



Resolución No. 231-2017

DEMANDA DE ACCIÓN OBJETIVA  
N° 001-2016

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

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

**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 PUERTO  
QUITO Y PROCURADOR GENERAL DEL  
ESTADO

**QUITO:** miércoles 5 de abril del 2017, las 12h28.---

**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

**1.1-** 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 las Ordenanzas Municipales del cantón Puerto Quito publicadas en los Registros Oficiales N° 56 del 28 de octubre de 2009, N° 644 de 22 de febrero de 2012 y N° 397 de 16 de diciembre de 2014, respectivamente, mediante las cuales, según indica el actor, se regulan la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas e infraestructura relacionada con el servicio móvil avanzado, SMA del Cantón Puerto Quito, y 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 Puerto Quito.-----

**1.2.- CONTENIDO DE LA DEMANDA:** La demanda de acción objetiva presentada por el Ingeniero Roberto Aspiazu Estrada manifiesta: **i)** “3.1.- *En efecto el artículo 1 de la tercera [sic] ordenanza impugnada manifiesta: “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 Puerto Quito 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.* (El subrayado le pertenece al texto original). Al respecto señala que el artículo 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 artículo 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 artículo 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 Puerto Quito. **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 Puerto Quito, al haber emitido la Ordenanza que establece tasas por la implantación de estructuras metálicas, antenas y cables necesarios para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones, se habría extralimitado en sus competencias y habría legislado sobre temas que están fuera del ámbito de su competencia conforme al pronunciamiento de las sentencias referidas *ut supra* de la Corte Constitucional, y que en consecuencia habría violado lo que dispone el artículo 226 de la Constitución. **iii)** Hace relación a lo que dispone el Reglamento para la Prestación del Servicio Móvil Avanzado en sus artículos 7, 10 y 11, así como lo que establece el Reglamento de Audio y Video por Suscripción sus artículos 5 y 30, y que en función de las referidas normas se evidencia que las Ordenanzas impugnadas sobrepasan los límites establecidos de las competencias establecidas a los Municipios en el

artículo 264 de la Constitución de la República, e invade las establecidas al Gobierno Central en el artículo 261 numeral 10 de la referida Carta Magna, lo que además guarda consonancia con lo que disponen los artículos 313 y 314 de la misma constitución. **iv)** 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.*” **v)** Manifiesta que del texto del artículo 18 de la tercera Ordenanza impugnada se colige que el GAD municipal de Puerto Quito 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, 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 Puerto Quito sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y violó el artículo 226 de la Constitución de la República. **vi)** Manifiesta además que: “*cabe resaltar que 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 manos de un Gobierno Autónomo Descentralizado la posibilidad virtual de <autorizar> o <desautorizar> la prestación de este servicio, competencia que no tiene ni le corresponde[...]* 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”. A

este respecto indica que ello se puede evidenciar en los artículos <sup>Estado de lo</sup> ~~1~~ <sup>Tril</sup> de la primera ordenanza, artículos 1 y 2 de la Segunda Ordenanza y <sup>9 de</sup> ~~9~~ <sup>SEC</sup> de la tercera ordenanza impugnadas. **vii)** En cuanto a la valoración, indica que a su forma de ver es un tributo así aparezca como permiso de implantación, es inconstitucional, pero que no se evidencia que exista la prestación de un servicio por parte del Municipio. **viii)** Alega también que los artículos 12 de la primera ordenanza, 19 de la segunda y 18 de la tercera no guardan relación con los principios de justicia tributaria, especialmente con la equidad. Adicionalmente manifiesta que las tasas creadas en las Ordenanzas impugnadas se refieren al espectro radio eléctrico, y que estas no determinan de forma clara los elementos que constituyen un tributo. **ix)** Finalmente señalan que de conformidad con lo que se establece con el artículo 328 literales a) y c) se les encuentra expresamente prohibidos a los órganos legislativos de los Gobiernos Autónomos Descentralizados interferir en las gestiones de otras funciones del Estado. -----

**1.4.- 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 las Ordenanzas publicadas en los Registros Oficiales N° 56 del 28 de octubre de 2009, N° 644 de 22 de febrero de 2012 y N° 397 de 16 de diciembre de 2014 que regulan “*LA REFORMA A LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE SUS ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS DE INFRAESTRUCTURAS RELACIONADAS CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA, EN EL GOBIERNO CANTONAL DE PUERTO QUITO, la primera; LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS LIJAS [SIC] DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURA RELACIONADA CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA DEL CANTÓN PUERTO QUITO, la segunda; la ORDENANZA SUSTITUTIVA 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 PUERTO QUITO la tercera.”, todas ellas emitidas por el Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Puerto Quito. **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 ordenanza.-----*

**1.5.- CALIFICACIÓN DE LA DEMANDA:** Mediante providencia de 14 de enero de 2016 a las 09h34, se calificó la demanda presentada y se ordena citar a los personeros municipales del GAD Municipal de Puerto Quito 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 82 a 87 del expediente constan las citaciones por boleta realizadas a los personeros del Gobierno Descentralizado del Cantón Puerto Quito, efectuadas por el funcionario de la Sala de Citaciones de la Unidad Multicompetente con sede en el Cantón Puerto Quito Provincia de Pichincha. De conformidad con la razón de citación apuntadas por el funcionario fueron realizadas en fechas 2, 3 y 5 de febrero de 2016, así pues los personeros municipales tenían hasta 1 de marzo de 2016 para realizar las contestaciones que correspondían, sin embargo de la revisión del expediente se evidencia que esta fue presentada el 4 de marzo de 2016, por lo que fue calificada como extemporánea por la Jueza Ponente de la causa mediante la providencias 12 de julio de 2016 que consta a foja 104 del expediente, otorgándole a la contestación extemporánea 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 julio de 2016 a las 12h46, 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° 025-15-SIN-CC, del caso N° 0036-14-IN, dentro de la acción de inconstitucionalidad seguridad por parte de SENATEL Y CONATEL en contra del GAD de Marcelina Maridueña. **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: “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 Puerto Quito 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 las ordenanzas publicadas en los Registros Oficiales N° 102 del miércoles 06 de enero de 2010, N° 38 de 17 de julio de 2013 y en el Suplemento del Registro Oficial N° 356 de 17 de octubre de 2014, 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 las ordenanzas impugnadas. **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 del cual hay que considerar su artículo 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 Nos 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 Nos 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 normas jurídicas en las que se constituyen en las Ordenanzas Municipales. **ix)** Solicita que se tenga en cuenta la impugnación que formula en contra de la contestación a la demanda por improcedente y ajena a la Litis, en especial contra lo manifestado de que la ordenanza impugnada ya ha sido derogada. **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.-----

**2.3.- PRUEBAS SOLICITADAS Y SUSTANCIADAS:** Mediante auto de sustanciación de 25 de julio de 2016, la Jueza de Sustanciación de la causa dispone: **2.3.1.-** En cuanto al escrito presentado por la parte actora se dispone: “1) En lo concerniente a los ordinales I, VIII, IX y X 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 artículo 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 Ordenanzas Municipales publicadas en los Registros Oficiales N° 56 del 28 de

octubre de 2009, N° 644 de 22 de febrero de 2012 y N° 397 de 10 de diciembre de 2014. 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 las ordenanzas impugnadas. -----

**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 artículo 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 artículo 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. **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

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 sometimiento 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 se*. 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 *ibídem*; **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 l) 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 las Ordenanzas Municipales emitidas por el Consejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Puerto Quito, que regulan 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 Puerto Quito. 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 tercer acto normativo impugnado esto es el publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 397 del martes 16 de diciembre de 2014, se verifica el siguiente texto: *“Art. 18.- Cobro de una Tasa.- Las personas naturales, jurídica, 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 Puerto Quito; que se cancelarán por los siguiente 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, pagarán el 20% del salario básico unificado 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 10% del salario básico unificado 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 0.50 centavos de 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 dos 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 veinte 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 pueda contener normas de carácter tributario, por cuanto se refiere, al menos de lo que se puede revisar del texto de la demanda, 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 en apariencia del contenido de la demanda el acto normativo impugnado sería de orden tributario. En cuanto a los artículos 2 y 21 de la Ordenanza original (que no ha sido

impugnada), 14 de la primera Ordenanza, 1 y 2 de la segunda Ordenanza, y 9 de la tercera Ordenanza, el actor se limita a transcribir las 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.” Respecto a la primera ordenanza las normas señalan: “Artículo 14.- El Art. 10 será el 12 y dirá: “Valoración.-El permiso de implantación será individual para cada estación y tendrá un valor de 25 remuneraciones mensuales unificadas del trabajador en general del sector privado”. La segunda Ordenanza señala: “Art. 1.- En el Art. 12, modifíquese al final de artículo: “25 remuneraciones mensuales unificadas del trabajador en general del sector privado” por “cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado, anuales”, y “Art. 2.- En el Art. 13, cámbiese al final del artículo: “25 remuneraciones mensuales unificadas del trabajador en general del sector privado” por “cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado, anuales”. En lo

relativo a estas normas esta Sala Especializada observa que aparentemente no guardan relación a cuestiones de orden tributario. **c)** En cuanto a la competencia del órgano que emanó el acto normativo en *prima facie* podríamos decir que la Municipalidad de Puerto Quito 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 los actos normativos “Ordenanzas” 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 las ordenanzas impugnadas, 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 19 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 275 a 282 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 se declare la anulación de “*LA REFORMA A LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE SUS ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS DE INFRAESTRUCTURAS RELACIONADAS CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA, EN EL GOBIERNO CANTONAL DE PUESRTO QUITO, la primera; LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS LIJAS [SIC] DE SOPORTE DE*

ANTENAS E INFRAESTRUCTURA RELACIONADA CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA DEL CANTÓN PUERTO QUITO, la segunda; la ORDENANZA SUSTITUTIVA 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 PUERTO QUITO la tercera [...]; 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)". **5.1.2.** Ahora bien, esta Sala Especializada considera que al no haberse presentado la contestación a la demanda de forma oportuna 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)** De foja 114 a 121v del expediente los acuerdos 037-2013 y 041-2015 del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información N° 037-2013. **ii)** De foja 125 a la 139 del expediente constan las copias certificadas del oficio 00969 de 27 de abril de 2015 emitido por la Procuraduría General del Estado. **iii)** Fjs.142 a 99 copias certificadas de las sentencias 007-15-SIN-CC, 008-15-SIN-CC, 025-15-SIN-CC. **iv)** De foja 206 a 208 se encuentran las contestaciones realizadas por el Gobierno Autónomo Descentralizado de Puerto Quito en relación al requerimiento realizado por la parte actora, en donde se lee lo siguiente: "En atención a lo solicitado mediante Oficio Nro. 1423-2016-SCT-CNJ de fecha 26 de Julio de 2016, recibido en nuestra Institución municipal el 27 del mismo mes y año y dentro del término de 10 días concedido en la providencia de lunes 25 de Julio de 2016 las 16h47, a usted respetuosamente decimos: 1.- En atención a lo

solicitado por la parte actora, en su Escrito de prueba en el numeral ordinal 1, se adjunta copia certificada del Memorando 117-SG-GADMCPQ de fecha 4 de Agosto de 2016, firmado por el Secretario General del GAD Municipal de Cantón Puerto Quito a la Alcaldía, cuyo contenido se explica por sí solo. 2. De igual forma en relación a lo solicitado por la parte actora, en su escrito de prueba en el numeral V ordinal 2, se adjunta copia certificada del Memorando Nro. 050-DF-GADMCPQ-2016 de fecha 4 de Agosto de 2016, dirigido por el señor Director Financiero del GAD Municipal del Cantón Puerto Quito a la Alcaldía, cuyo contenido se explica por sí solo". El memorando N° 117-SG-GADMCPQ-2016 de 4 de agosto de 2016 al que se hace referencia, que consta a foja 206, dice lo siguiente: "[...] No se puede atender lo solicitado porque el Consejo Municipal de Puerto Quito no ha publicado ordenanzas en las fechas 6 de enero del 2012 (Reg. Oficial 102), 17 de julio del 2013 (Reg. Oficial 38), 17 de octubre de 2014 (Reg. Oficial 356). Por falta de fundamento y motivación y por cuanto las ordenanzas mencionadas no corresponden a la jurisdicción cantonal de Puerto Quito, no puedo atender lo dispuesto por la Corte Nacional de Justicia en ordinal V, numeral 1 y 2.". Por otro lado el memorando N° 050-DF-GADMCPQ-2016 que consta a foja 207 del expediente dice: "[...] me permito certificar que he revisado los archivos a mi cargo así como los índices del Registro Oficial constatando que las ordenanzas impugnadas con los números de Registro Oficial y las fechas correspondientes, pertenecen a otra jurisdicción cantonal, por lo tanto no se puede atender lo solicitado porque el Consejo Municipal de Puerto Quito no ha publicado ordenanzas en las fechas 6 de enero de 2012 (Reg. Oficial 102), 17 de julio del 2013 (Reg. Oficial 38), 17 de octubre del 2014 (Reg. Oficial 356)". v) De foja 209 a 217 consta la contestación de la ESPOL a través del oficio ESPOL-R-OFC-0910-2016 y sus 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*.vi) De foja 224 a 241 consta la copia certificada de la sentencia de la acción objetiva N° 129-2013, y de

foja 242 a 274 consta la copia certificada de la sentencia de la acción objetiva acumulada 128-2013 y 93-2014. **vii)** De foja 275 a 282 consta el desglose de Estatutos de Asetel y de la sentencia de la acción objetiva 128-2013.-----

## 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 275 a 282 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:** Las ordenanzas materia de la presente impugnación tienen 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 justificado el interés directo de ASETEL y considerando que la contestación a la demanda fue extemporánea, esta 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 las mentadas ordenanzas que regulan LA REFORMA A LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE SUS ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS DE INFRAESTRUCTURAS RELACIONADAS CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA, EN EL GOBIERNO CANTONAL DE PUESTO QUITO, la primera; LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS LIJAS [SIC] DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURA RELACIONADA CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA DEL CANTÓN PUERTO QUITO, la segunda; la ORDENANZA SUSTITUTIVA 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 PUERTO QUITO la tercera [...], con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de nulación; así como la nulación 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.”* **6.1.5.-** Ahora bien, en este punto

esta Sala Especializada considera oportuno señalar que de conformidad con lo que establece el artículo 273 del Código Orgánico Tributario, esta Sala Especializada procede a realizar un control de legalidad de las ordenanzas impugnadas, y para ello realiza las siguientes consideraciones: **i)** La primera Ordenanza impugnada se titula: *“La reforma a la ordenanza que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas e infraestructuras fijas de soporte de antenas e infraestructuras relacionadas con el Servicio Móvil Avanzado, SMA, en el Gobierno Cantonal de Puerto Quito”*. Como se puede apreciar esta Ordenanza constituye una reforma a una Ordenanza anterior, a la cual, de conformidad con el contenido de la demanda la parte actora no hace referencia de su existencia, sin embargo esta Sala ha podido verificar que la ordenanza *“QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS DE INFRAESTRUCTURAS RELACIONADAS CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA, EN EL GOBIERNO CANTONAL DE PUERTO QUITO”* fue publicada en el Registro Oficial N° 612 de 15 de junio de 2009. **ii)** Posteriormente fue reformada por *“LA SEGUNDA REFORMA A LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURA RELACIONADA CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA DEL CANTÓN PUERTO QUITO”*, publicada en el Registro Oficial N° 56 de 28 de octubre de 2009. **iii)** En el Registro Oficial N° 644 del miércoles 22 de febrero del 2012, se publicó *“LA SEGUNDA REFORMA A LA ORDENANZA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS Y SOPORTE DE ANTENAS E INFRAESTRUCTURA RELACIONADA CON EL SERVICIO MÓVIL AVANZADO, SMA DEL CANTÓN PUERTO QUITO”*. **iv)** Con posterioridad se expide la Ordenanza denominada *“ORDENANZA SUSTITUTIVA 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 LAS ESTRUCTURAS, POSTES Y TENDIDO DE REDES PERTENECIENTES A*

PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS PRIVADAS DENTRO DEL CANTÓN PUERTO QUITO”, publicada en el Registro Oficial N° 397 de 16 de diciembre de 2014, en cuya Disposición Derogatoria dice: “Derógase todas la Ordenanzas, reformas, resoluciones y normativa municipal que se opongan a esta Ordenanza; especialmente la Ordenanza que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas e infraestructura relacionada con el Servicio Móvil Avanzado, SMA en el cantón Puerto Quito publicada el Registro Oficial N° 612 del 15 de junio del 2009, así como la primera reforma publicada en el Registro Oficial N° 56 de 28 de octubre del 2009, de igual forma la segunda reforma publicada en el Registro Oficial N° 644 del 22 de febrero del 2012.” (El subrayado nos pertenece). **v)** Mediante Ordenanza N° 006-PQ-2015 publicada en el Registro Oficial 723 de 31 de marzo de 2016, se expidió la “ORDENANZA SUSTITUTIVA 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 PUERTO QUITO”. en cuya disposición derogatoria señala: “ÚNICA: Derógase [sic] todas la Ordenanzas, reformas, resoluciones y normativa municipal que se opongan a esta Ordenanza; especialmente 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 Puerto Quito, publicada en el Registro Oficial N° 397 del 16 de diciembre del 2014.” (El subrayado nos pertenece). **6.1.5.1.-** En virtud de lo referido en el numeral que antecede, esta Sala llega a la conclusión que las ordenanzas impugnadas por la parte actora han sido expresamente derogadas por el mismo órgano legislativo que las expidió. En un caso similar, en concreto la Acción Objetiva N° 110-2016 esta Sala Especializada señaló lo siguiente: “En consecuencia, al encontrarse

DEROGADA la citada ordenanza a través de su órgano legislativo, no existe controversia que resolver, pues el acto normativo materia de la acción objetiva de anulación ya no está vigente y por ende ya no forma parte del ordenamiento jurídico interno". En el presente caso se evidencia que las Ordenanzas impugnadas son las publicadas en los Registros Oficiales N°s 56 de 28 de octubre de 2009, 644 de 22 de febrero de 2012 y 397 de '16 de diciembre de 2014, las mismas que conforme se manifestó *ut supra* fueron derogadas por la Ordenanza N° 006-PQ-2015 publicada en el Registro Oficial N° 723 de 31 de marzo de 2016. En consecuencia al no ser los actos impugnados parte del ordenamiento jurídico interno, esta Sala Especializada considera que no existe controversia que resolver sobre este punto en particular. **6.1.6.-** 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 las ordenanzas impugnadas, 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. **6.1.7.-** 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 207 consta el oficio del Director Financiero del Municipio de Puerto Quito en dónde se indica que no puede atender el requerimiento de la prueba solicitada por la parte ASETEL, por cuanto las Ordenanzas a las cuales se refiere la parte actora no han sido expedidas por ese Gobierno Autónomo Descentralizado, por lo tanto la pretensión además de no

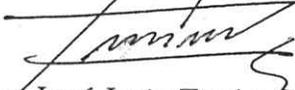
tener sustento probatorio en el proceso, es impertinente por lo señalado en el numeral 6.1.6. *ut supra*. Sala de l

**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: -----

**SENTENCIA**

Se desecha 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. Sin costas. **Notifíquese, publíquese en el Registro Oficial, y cúmplase.**-----

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

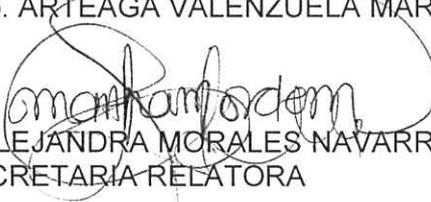
  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia  
**JUEZA NACIONAL**

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

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARÍA RELATORA**

En Quito, miércoles cinco de abril del dos mil diecisiete, a partir de las doce horas y treinta y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL CONSEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTON PUERTO QUITO - PICHINCHA en la casilla No. 43 y correo electrónico marcoepg@hotmail.com del Dr./Ab. PÉREZ GARCÍA MARCO EDISON. PROCURADURÍA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

**Recurso de Casación N° 001-2016/ACLARACIÓN****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-----**

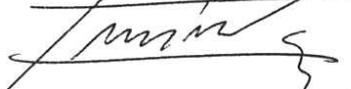
Quito, miércoles 17 de mayo del 2017, las 09h50.-----

**VISTOS:** El Economista Jorge Cevallos Clavijo, en su calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL), solicita aclaración de la sentencia dictada por esta Sala el 5 de abril de 2016, 12h28; Una vez que se ha corrido traslado con el pedido al Gobierno Autónomo Descentralizado de Puerto Quito, este no dio contestación. En el estado de la causa, corresponde a la Sala pronunciarse sobre recurso horizontal planteado, para lo cual realiza las siguientes consideraciones:

**PRIMERO:** El actor solicita que se amplíe la sentencia en virtud de lo que dispone el artículo 253 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), sin embargo esta Sala debe indicar que para el presente caso, la referida norma no es aplicable en virtud de la disposición transitoria Primera del mismo cuerpo normativo. Ahora bien este error de enunciación de la norma procesal no constituye un óbice para que esta Sala Especializada atienda la petición formulada por la parte actora, sobre todo considerando que es aplicable a esta situación el principio del *iura novit curia*. Así pues el artículo 274 del Código Tributario, norma aplicable al presente caso que versa sobre la figura de la aclaración en materia contencioso-tributaria, establece que esta tendrá lugar cuando la sentencia fuere oscura.- **SEGUNDO:** En el presente caso, el recurrente solicita aclaración sobre lo siguiente: “[...] solicito se dignen aclarar su fallo respecto de la no aplicación en este proceso de los efectos de control de legalidad del acto normativo impugnado, establecidos en el artículo 273 del

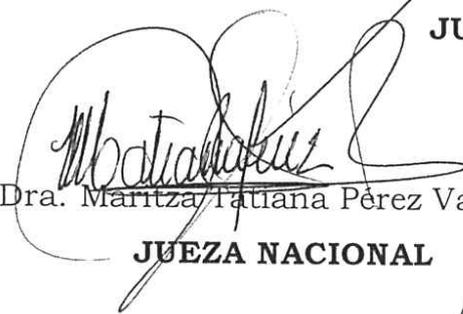
*Código Tributario, actividad ineludible en este tipo de juicios de conocimiento para sus Juzgadores y de la vulneración al derecho de mi representada a la tutela judicial.”* **TERCERO:** Esta Sala Especializada observa que el argumento bajo el cual el recurrente propone su pretensión es la supuesta falta de control de legalidad del acto impugnado de conformidad con el artículo 273 del Código Tributario, en este sentido es importante partir señalando que la sentencia hoy recurrida a través de aclaración, es absolutamente precisa en realizar un análisis histórico de las ordenanzas impugnadas a lo largo del punto 6.1.5 ordinales i), ii), iii), iv) y v). Tomando en cuenta este análisis histórico, esta Sala Especializada en el punto 6.1.5.1 llegó a la conclusión que: “las ordenanzas impugnadas por la parte actora han sido expresamente derogadas por el mismo órgano legislativo que las expidió. [...] En el presente caso se evidencia que las Ordenanzas impugnadas son las publicadas en los Registros Oficiales Nos 56 de 28 de octubre de 2009, 644 de 22 de febrero de 2012 y 397 de 16 de diciembre de 2014, las mismas que conforme se manifestó ut supra fueron derogadas por la Ordenanza N° 006-PQ-2015 publicada en el Registro Oficial N° 723 de 31 de marzo de 2016. En consecuencia al no ser los actos impugnados parte del ordenamiento jurídico interno, esta Sala Especializada considera que no existe controversia que resolver sobre este punto en particular.” (El subrayado nos pertenece). Ahora bien, el actor pretende que este Tribunal se pronuncie en nombre de los artículos 172 y 173 de la Constitución de la República, 23 y 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y 273 del Código Tributario, sobre una ordenanza que a la fecha de expedición de la sentencia, no formaba ya parte del ordenamiento jurídico, hecho que deviene en improcedente por las mismas razones que esta Sala

Especializada ha explicado en extenso a lo largo del análisis de las conceptualizaciones de los actos normativos en general plasmado en el considerando IV de la sentencia recurrida. Esta Sala Especializada considera que todos los argumentos por los cuales se desecha la demanda han sido expresamente analizados a lo largo de la sentencia emitida por este Tribunal, sin que se observe oscuridad en su texto, siendo necesaria pues para su comprensión la lectura de la misma de una forma integral. Por estas consideraciones y al no existir nada que aclarar se niega la solicitud presentada por el Economista Jorge Cevallos Clavijo. Firma el presente auto por obligación legal el Dr. Juan Montero Chávez en virtud del Oficio 455-SG-CNJ-ROG de 10 de abril de 2017 suscrito por el Dr. Carlos Ramírez Romero, Presidente de la Corte Nacional de Justicia. Notifíquese.-----



Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ PRESIDENTE**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**



Dr. Juan Montero Chávez

**JUEZA NACIONAL**

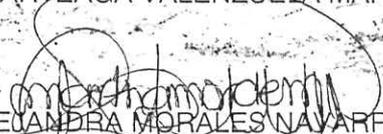
Certifico:



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, miércoles diecisiete de mayo del dos mil diecisiete, a partir de las diez horas y veinte y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.com del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SINDICO DEL CONSEJO CANTONAL DEL GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTON PUERTO QUITO - PICHINCHA en la casilla No. 43 y correo electrónico marcoepg@hotmail.com del Dr./Ab. PÉREZ GARCÍA MARCO EDISON. PROCURADURÍA GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las veinte (20) copias que anteceden, son iguales a su original constantes en la Acción Objetiva No. 001-2016 que sigue LA ASOCIACIÓN DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL, en contra del GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN PUERTO QUITO, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 23 de mayo de 2017. Certifico.-

  
 Ab. Alejandra Morales Navarrete  
 SECRETARIA RELATORA

Acción objetiva de anulación No. 2016-0317

Resolución No. 232-2017

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

Quito, miércoles 5 de abril del 2017, las 15h51.--

**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 Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, expedida por el Concejo del Gobierno Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, Ordenanza reformatoria que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA), en el Gobierno Municipal del referido cantón.

**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 de El Carmen,

provincia de Manabí, órgano legislativo de la Ordenanza Municipal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009. 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 REFORMATORIA QUE REGULA LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS Y SU INFRAESTRUCTURA RELACIONADA PARA EL SERVICIO MOVIL AVANZADO (SMA), EN EL GOBIERNO MUNICIPAL DE EL CARMEN, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, órgano legislativo de dicha Ordenanza Municipal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009. **3.** El accionante, luego de referirse a los artículos 10, 12 y 13 de la ordenanza impugnada, manifiesta que si analizamos el texto de la ordenanza que se impugna, se colige que la GAD municipal de El Carmen, al establecer el valor de 15 salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado, por concepto de permiso de implantación para cada una de las estaciones radioeléctricas necesarias para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones conforme lo determina el

numeral 10 del artículo 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 Nos: 016-15-SIN-CC, caso No. 0055-14-IN, de 13 de mayo de 2015; 042-15-SIN-CC caso No. 0024-15-IN de 16 de septiembre de 2015; 021-15-SIN-CC, caso No. 0019-15-IN, de 1 de julio de 2015; 051-15-SIN-CC caso No. 0014-15-IN, de 21 de octubre de 2015, por lo que queda demostrado, que el Concejo del Gobierno Autónomo Descentralizado del cantón El Carmen, sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y violó de esta forma el artículo 226; de la misma forma, incumplió lo establecido en los artículos 3, 7, 9 11, 104 y 141 numeral 10 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en concordancia con el artículo 1 del Acuerdo del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información No. 041-2015 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. **4.** Cabe resaltar el hecho de que dejar la continuidad de la prestación de los servicios de telecomunicaciones, sometido a la precariedad de un permiso municipal, significa, que quedan en las manos de un Gobierno Autónomo Descentralizado la posibilidad virtual de autorizar o desautorizar la prestación del servicio, competencia que no tiene ni le corresponde, la cual se encuentra constitucionalmente conferida al Estado Central. Enlazar esta autorización al pago de una tasa, resulta inaceptable y reñido con el régimen de competencias exclusivas establecidas en la Ley y la Constitución Política, por lo que, los artículos mencionados de la ordenanza son susceptibles de anulación total por carecer no solamente de sustentación legal sino también de fundamento constitucional. **5.** Respecto de la valoración del tributo, pues así aparezca como

el cobro de permiso de implantación, realmente es una tasa de conformidad con lo establecido en los artículos 1, 2, 3 y 4 del Código Tributario, que ha sido reproducida en los artículos 12 y 13 de la ordenanza impugnada; que es un hecho aceptado que en ordenamientos jurídicos como el ecuatoriano, las tasas por regla general se establecen como contraprestación del algún tipo de servicio que presta la administración tributaria que las percibe, este es el espíritu que puede colegirse del texto del art. 556 del COOTAD; **6.** Que de la lectura del texto de la norma citada conlleva a preguntarse cuál es el "servicio" que, en este caso, estaría supuestamente prestando el GAD del cantón El Carmen gravado por el permiso de implantación; que de entrada 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. 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. La continuidad en el tiempo de este gravamen, cuyo importe como puede apreciarse del texto de la ordenanza, no cumple con el presupuesto normativo de guardar relación con el costo de producción del servicio. Debe recordarse que la pretensión del GAD demandado es que estos valores, tasados en salarios básicos unificados, deben satisfacerse cada vez que, según dicho GAD aparentemente caduque este permiso y eso significa que, a largo plazo, el contribuyente, con el pretexto de este permiso que no es competencia del GAD municipal, terminará satisfaciendo valores que excederán el valor mismo del activo de su propiedad, lo cual configura un caso práctico de lo que la doctrina tributaria universalmente denomina tributo confiscatorio; no obstante en la actualidad el permiso constante en la ordenanza impugnada, debe tener una duración indefinida mientras la infraestructura se encuentre instalada, esto de conformidad con el

Acuerdo Ministerial No. 041 emitido por el Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (MINTEL) de fecha 18 de septiembre de 2015 mismo que expide las políticas respecto de las tasas y contraprestaciones que correspondan fijar a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Cantonales o Distritales en ejercicio de su potestad de regulación de uso y gestión del suelo y del espacio aéreo en el despliegue o establecimiento de infraestructura de telecomunicaciones. En este caso, el tributo confiscatorio se reviste del ropaje de tasa, pero su aplicación configura un virtual impuesto a los activos dirigido selectivamente a quienes prestan una actividad determinada, y violentando la expresa prohibición de confiscación que consagra la frase final del art. 323 de la Carta Política, que proscribida toda forma de confiscación. **7.** Se refiere a lo señalado en la sentencia No. 038-15-SIN-CC, de 16 de septiembre de 2015, 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. **8.** Que en el 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 sobre el monto que cobra a las Operadoras; empresas que en virtud de la concesión conferida por el Estado Ecuatoriano, prestan servicios destinados a satisfacer necesidades de la colectividad, 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 el inciso del art. 566 del COOTAD antes citado. **9.** Que la equidad tributaria tiene estrecha relación con el principio de justicia tributaria, es decir, que un tributo, sea este impuesto, tasa o contribución especial será procedente a partir de su nacimiento y aplicación en tanto concurren en él las garantías de legalidad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, mismas que no

solo limitan el poder tributario con el que cuenta el Estado, sino que reconocen derechos y garantías en favor de quienes adquieren la calidad de contribuyentes, cuya aplicación se vuelve trascendental dentro de la relación existente entre el administrado y el poder público. Así la reserva de ley tributaria general se encuentra prevista en el art. 132 numeral 3 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 4 del Código Tributario en el sentido de que no es posible establecer, modificar o suprimir tributos, sino mediante ley. La reserva general de ley en materia tributaria reconoce el nivel de complementariedad del ejercicio de potestades normativas en los gobiernos descentralizados autónomos, en materia de reglamentación de los impuestos fijados en el COOTAD en beneficio de los GAD y para la creación, modificación y supresión de tasa y contribuciones. Si bien de conformidad con el art. 264, numeral 5 de la Constitución, las municipalidades tienen competencia normativa para fijar tasas y contribuciones especiales, el art. 301 de la Constitución de la República determina que: *“Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”*. Esta norma introduce el criterio de una *reserva de ley relativa*, según la cual, el titular de la competencia normativa tributaria en materia de tasas y contribuciones, aunque con gran capacidad regulatoria, está sujeto a la ley ordinaria. En tal virtud, hay que determinar si el ejercicio de la potestad tributaria de la Municipalidad en la expedición de los arts. 12 y 13 de la Ordenanza impugnada se ajusta o no a los parámetros previstos en la Constitución y la ley. **10.** Que las tasas y su cuantificación previstas en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza no vinculan el hecho generador a ningún bien de dominio público y tampoco se hace referencia alguna a elemento objetivo del hecho generador en cuyo marco es constitucional (Art. 301 de la Constitución) y legal (Art. 186 del COOTAD) el ejercicio de la potestad normativa tributaria: la concesión del uso privativo o aprovechamiento especial

de uno de los bienes de dominio público sometidos a la competencia de la Municipalidad; por otra parte, la forma de cuantificar la prestación prevista en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza tampoco diferencia el supuesto previsto en el art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y, por tanto, incluso si fuera tasa se ha fijado sin considerar la posibilidad de que los equipamientos para las comunicaciones y telecomunicaciones puedan ser instalados o implantados en bienes de dominio privado, en cuyo caso, el único hecho generador posible es la emisión de la autorización administrativa respectiva y ésta no puede suponer una prestación que supere el principio de equivalencia, en los términos del art. 567 del COOTAD. Las alegaciones indicadas en relación con la cuantificación de las prestaciones contenidas en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza se predicán al valor establecido en el artículo 10 respecto del "Permiso de Implantación"; dicha cuantificación en la forma prevista en la Ordenanza Municipal implica, la imposición de un tributo por fuera de las competencias de la Municipalidad; la desnaturalización del concepto de tasa como prestación paraconmutativa, pues el *quantum* no hace relación alguna con los costos de la prestación recibida por el administrado de parte del ente público; y, la violación del principio de reserva de ley relativa por haber superado los límites legales para el ejercicio de su potestad en materia tributaria. En estas circunstancias, si las prestaciones previstas en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza fueran tasas, se ha vulnerado los límites impuestos en la ley para su cuantificación y, en tal virtud, se ha vulnerado el principio de reserva de ley relativa en materia de tasas, prevista en el art. 301 *in fine* de la Constitución. **11.** Que de conformidad con el art. 261, numeral 10, es una competencia exclusiva del Gobierno Central, todo aquello vinculado con el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, por lo que no es una competencia material que las municipalidades puedan reivindicar; ahora bien, en materia tributaria, la

competencia para crear, extinguir y suprimir tributos, además de estar sometida a los principios de reserva de ley (regla sobre el modo de normar) está indisolublemente ligada a la materia (u objeto) sobre el que recae la potestad normativa tributaria. Este aspecto es particularmente relevante para el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria para las municipalidades y sus concejos cantonales, pues de conformidad con el art. 264, último inciso, de la Constitución y el art. 57, letra a) del COOTAD, el ejercicio de la potestad normativa a cargo de las municipalidades en general, está limitado a las competencias materiales y territoriales que le son asignadas en la Constitución y la ley. Las únicas materias sobre la que una municipalidad puede ejercer competencia normativa en materia tributaria, dentro del contexto del uso y ocupación del suelo, son aquellas vinculadas con su planificación y control. En consecuencia, rebasa las competencias atribuidas constitucionalmente la imposición de gravámenes o cualquier actividad que tenga que ver con el uso y ocupación del suelo. Cosa distinta es el establecimiento de tasas por el uso privativo o el aprovechamiento de bienes de dominio público, concepto que no corresponde a la idea de uso y ocupación del suelo. En este marco de competencias materiales, el establecimiento de tasas que no estén referidas a las potestades de control o de planificación, también son inconstitucionales e ilegales en la medida en que no se refieren a los aspectos específicos relacionados con el uso y ocupación del suelo. **12.** Que el quantum de los denominados permisos de implantación previstos en los arts. 12 y 13 de la Ordenanza, más allá de que las prestaciones patrimoniales coactivas allí establecidas no corresponden al concepto constitucional de tasa ni en su establecimiento se han sometido al principio de reserva de ley relativo, es contrario al principio de equidad, como en efecto, la Corte Constitucional en los casos precedentes para este tipo de tasas ha señalado, al analizar el principio de equidad del art. 300 de la Constitución. **13.** Que la ordenanza impugnada

viola el principio de transparencia en materia tributaria, previsto en el art. 300 de la Constitución de la República; que las consideraciones empleadas para la expedición de la Ordenanza objeto de esta demanda no muestran de modo alguno cuáles fueron los criterios empleados para establecer las prestaciones señaladas en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza, pese a que, por mandato del art. 567 del COTAD y el art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, cualquier tasa que se refiere a una actividad administrativa está limitado a su costo de producción. En la motivación de la Ordenanza no se ha explicitado ni hecho referencia a los informes técnicos, económicos y jurídicos que justifiquen los criterios empleados para la fijación de las tarifas contenidas en sus artículos 15 y 16. **14.** Que, conforme lo establece nuestro ordenamiento jurídico y en este caso en concreto el COOTAD, los GADs Municipales gozan de la facultad para crear tasas ante dos supuestos claramente identificables en la norma, el primero de ellos 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 guarda 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 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, 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. 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. Ahora bien, este segundo caso de hecho generador para el cobro de una tasa es el que el COOTAD reconoce en su artículo 567, mismo que sirvió de base legal a fin de que el órgano legislativo del Municipio de El Carmen pueda crear la Ordenanza impugnada. Adicionalmente, el ya mencionado artículo 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”*. **15.** Luego de transcribir los artículos 12 y 13 de la ordenanza impugnada, manifiesta que bajo el ánimo de interpretar esas cifras en relación al impacto económico que puede generar el contribuyente, es necesario incluir dentro de este análisis el informe técnico proporcionado por la Escuela Superior Politécnica del Litoral, bajo el título de *“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”*, el cual identifica que las tasas fijadas (permisos de implantación) sobre implantación de infraestructura para telecomunicaciones en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza, alcanzan valores desproporcionados a la capacidad contributiva de las empresas dedicadas a la prestación de servicios de telecomunicaciones, afectando significativamente la renta o patrimonio de los contribuyentes e inobservando los principios tributarios previamente definidos. En el mismo análisis donde se aplican varias ordenanzas en el Ecuador que han sido denunciadas por el cobro elevado en las tasas que regulan, arrojan como resultado que las tarifas fijadas dentro del

artículo denunciado alcanzan valores excesivos que afectan de manera considerable la economía de las empresas privadas quienes por brindar el servicio para el que fueron constituidas, se ven en la necesidad de hacer uso del espacio público, activando de esta forma el hecho generador de las tasas reguladas en la ordenanza objeto de impugnación, y en consecuencia, cumplir con el pago excesivo obligatorio de dicho tributo (permiso de implantación). Partiendo de esta realidad, es evidente que las tasas previstas en los artículos 12 y 13 de la Ordenanza atentan contra el ya mencionado, principio de no confiscatoriedad, en la medida en que el pago de sus tarifas originan de forma evidente una afectación a la renta o patrimonio del contribuyente, la cual sobrepasa los niveles de carga tributaria que todo contribuyente debe asumir en el pago de sus obligaciones. De igual forma, estas tasas previstas en las normas cuya anulación ha sido alegada, transgreden el principio tributario de proporcionalidad. En el presente caso, considerando los elevados montos que la municipalidad de El Carmen cobra por concepto de tasas, inobserva la capacidad contributiva de las empresas al existir una desproporcionalidad entre su renta o utilidad y la carga tributaria que implica cumplir con dicha obligación. Si al análisis determinado sumamos el hecho de que la ordenanza impugnada no determina de forma clara y expresa los elementos que configuran un tributo como: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, la forma de establecer la cuantía del tributo, las exenciones y deducciones, sino que contienen simples directrices generales y no determinan con exactitud los elementos constitutivos de la tasa, tanto objetivos como subjetivos; en tal virtud existe evidente violación al principio de reserva legal pues la mentada ordenanza no considera el artículo 4 del Código Orgánico Tributario. **16.** 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 y que sean ejercidas por las demás dependencias públicas, en este caso el Estado Central representado en su momento por el Consejo Nacional de Telecomunicaciones y ahora por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones. **17.** 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 artículos 229 y siguientes 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 El Carmen, provincia de Manabí, órgano legislativo de la Ordenanza Municipal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, a fin de que en sentencia se declare la anulabilidad total de la mentada ordenanza que regula LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS Y SU INFRAESTRUCTURA RELACIONADA PARA EL SERVICIO MOVIL AVANZADO (SMA), EN EL GOBIERNO MUNICIPAL DE EL CARMEN, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación, esto es, el derecho de las empresas que forman parte de ASETEL, para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto normativo nulo, en este caso, la ordenanza impugnada, todo esto de conformidad con lo establecido en los artículos: 272 del Código Tributario, 370 del COOTAD, 1704 del Código Civil y 129 y siguientes del Estatuto del Régimen Jurídico

Administrativo de la Función Ejecutiva; 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 7 de junio de 2016, las 15h25, 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 21-24 y 50-62) 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.-** El Ing. Hugo Benjamín Cruz y Dr. José Luis Zevallos Santana, Alcalde y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de El Carmen, (fs. 30-37) dan contestación a la demanda empezando con los antecedentes que dieron lugar a la expedición de la ordenanza reformativa que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionado para el servicio móvil avanzado (SMA), luego se refieren a la competencia de los Gobiernos Autónomos Descentralizados para expedir ordenanzas que fijen tasas por servicios administrativos; continúan refiriéndose a la facultad para otorgar permisos de implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura; la proporcionalidad del valor del permiso; la relación con las sentencias de la Corte Constitucional; la oportunidad de la demanda objetiva y concluyen proponiendo las siguientes excepciones: 1) Como excepción previa, con sustento en el art. 153 del Código Orgánico General de Procesos, la

caducidad del derecho a demandar; y, 2) Como excepciones generales, con sustento en los artículos 264 numeral 5 de la Constitución, en consonancia con el numeral 24 del artículo 63, artículo 378, literal i) del artículo 380 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal; que guarda relación con los artículos 566, 567 y literal g) del artículo 568 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, la negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en la demanda.

**1.5 De la calificación a la contestación de la demanda propuesta por ASETEL y apertura de prueba.-** Mediante auto de 17 de agosto de 2016, las 08h14 (fs. 64), esta Sala dispuso que el Alcalde y Procurador Síndico del GAD Municipal de El Carmen, completen la contestación a la demanda conforme a lo dispuesto en el artículo 245 del Código Orgánico Tributario; es decir, presenten el original o una copia certificada de los documentos que sirvieron de antecedentes para la promulgación del acto impugnado. Por auto de 24 de agosto de 2016 las 11h39 (fs. 83) la contestación a la demanda presentada por el Ing. Hugo Benjamín Cruz Andrade y Dr. José Luis Zevallos Santana Procurador Síndico se la califica de clara y completa, abriéndose la causa a prueba por el término de diez días.

**1.5.1 De la prueba solicitada por el GAD del cantón El Carmen.-** I. Que se reproduzca y se tenga como prueba a su favor, el contenido de la Ordenanza Reformatoria que Regula la Implantación de Estructuras Fijas de Soporte de Antenas y su Infraestructura Relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA), publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 18 de octubre de 2009. II. Que se tenga como prueba a su favor la Ley Orgánica de Régimen Municipal, vigente a octubre de 2009; el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. III. Que se tenga como prueba a su favor las siguientes

disposiciones legales: Artículo 264 numeral 5, artículos 226, 240 y 425 de la Constitución. **IV.** Que se tenga como prueba a su favor los artículos 567 y 568 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización; artículo 380 de la Ley de Régimen Municipal que se encontraba vigente en esa época; artículo 104 incisos segundo y tercero de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **V.** Que se reproduzca y se tenga como prueba a su favor el artículo 264 numeral 2 de la Constitución de la República; que se reproduzca el contenido de los artículos 54 letras m), o) y p) del COOTAD, 300 de la Constitución; 65 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, 10, 12 y 13 de la Ordenanza que Regula la Implantación de Estructuras Fijas de Soporte de Antenas y su infraestructura Relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA) en el Gobierno Municipal de El Carmen; 153 del Código Orgánico General de Procesos; y, 264 numeral 5 de la Constitución.

**1.5.2 De la prueba solicitada por ASETEL.- I.** Que se reproduzca todo cuanto de autos fuere favorable, en especial el contenido de la demanda y el contenido de los artículos 10, 11, 104 y Disposición Derogatoria Primera de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. **II.** Que se oficie a la Escuela Politécnica del Litoral (ESPOL), a fin de que se remita copias certificadas de la Consultoría Análisis Regulatorio, Técnico, Económico, respecto a las tasas impuestas por los GADs, por la instalación y uso de diferentes elementos de redes de telecomunicaciones en sus cantones. **III.** Que se oficie a la Corte Constitucional, para remita copias certificadas de las siguientes sentencias de inconstitucional: No. 016-15-SIN-CC, caso No. 055-14-IN; 042-15-SIN-CC, caso No. 0024-15-IN; 021-15-SIN-CC, caso No. 0019-15-IN; 051-15-SIN-CC, caso No. 0014-15-IN; y, 036-16-SIN-CC, caso No. 0097-15-IN. **IV.** Que se oficie a la administración tributaria demandada, Municipalidad del cantón El Carmen, a fin de que remita copias certificadas del expediente administrativo en el que conste todo el procedimiento de aprobación de la mentada ordenanza

publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009; y, copias certificadas de todos los títulos de crédito que se han emitido con motivo de la expedición de la ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009 que Regula la Implantación de Estructuras Fijas de Soporte de Antenas y su Infraestructura relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA) en el Gobierno Municipal de El Carmen. **V.** Que se oficie al Ministro de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información a fin de que remita a la Sala copias certificadas del Acuerdo Ministerial No. 041-2015 que norma "LAS POLÍTICAS RESPECTO DE TASA Y CONTRAPRESTACIONES QUE CORRESPONDAN FIJAR A LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS CANTONALES O DISTRITALES EN EJERCICIO DE SU POTESTAD DE REGULACIÓN DE USO Y GESTIÓN DEL SUELO Y DEL ESPACIO AÉREO EN EL DESPLIEGUE O ESTABLECIMIENTO DE INFRAESTRUCTURA DE TELECOMUNICACIONES". **VI.** Que se incorporen a este proceso, 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, el 20 de agosto de 2015 y 19 de octubre de 2015, respectivamente; y, compulsas de los estatutos a la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL) cuyas copias certificadas obran de los procesos 17751-2013-128 y/o 17751-2013-129. **VII.** 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. **VIII.** Que se tenga en cuenta la impugnación formulada en contra de la contestación a la demanda por improcedente, impertinente y ajena a la Litis. **IX.** Que, impugna la prueba que presente la administración por improcedentes, mal actuadas y ajenas a la litis, y en especial porque la Ley no necesita ser probada.

**1.5.3** Todas las diligencias probatorias solicitadas tanto por el GAD demandado así como de ASETEL, dentro del término de prueba concedido para tal efecto, se dispuso sean practicadas mediante providencias de 1 de septiembre de 2016, las 16h12 (fs. 89) y de 6 de septiembre de 2016, las 16h08 (fs. 96), respectivamente.

## **2. INTEGRACIÓN DE LA SALA**

**2.1** Mediante sorteo de 16 de mayo de 2016, las 14h43 (fs. 15), le ha correspondido conocer la presente acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, integrada por el doctor José Luis Terán Suárez (en calidad de Juez Ponente); y, por las doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia y Ana María Crespo Santos (en calidad de 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 Reformativa Municipal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, expedida por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA) 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, esto es, el derecho de las empresas que forman parte de ASETEL, para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto normativo; así como la anulación de todos los actos administrativos generados a partir de la promulgación de la ordenanza impugnada. Por otra parte, el GAD del cantón El Carmen propone las siguientes excepciones: **1.** Caducidad del derecho a demandar; y, **2.** Negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en la demanda. 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 GENERALES DEL TRIBUNAL ESPECIALIZADO

**6.1 De la motivación de las decisiones judiciales.-** Conforme el mandato contenido en el art. 76, número 7, letra l) 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 previsto 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 inmediateamente 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 inmediateamente 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*”. Según Roberto Dromi, “...*se requiere algo más que un interés simple para interponerla; el accionante debe titularizar un interés legítimo motivado en: 1) violación de una norma que estatuye la competencia de los órganos públicos; 2) violación de una norma que impone el 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*” (Roberto Dromi, “Derecho Administrativo” 13° Edición, Tomo 2, Buenos Aires – Madrid – México, Ciudad Argentina – Hispana Libros, 2015, p.540). 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 se rige por sus estatutos, protocolizados en la Notaría Trigésima Primera del Distrito Metropolitano de Quito el 19 de julio de 2006 (fs. 267 a 275 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. Según Roberto Dromi, la acción de nulidad *"Es un medio de defensa del derecho violado y sólo persigue la anulación del acto lesivo. Con esta acción se discute exclusivamente la legalidad del obrar administrativo, con abstracción de los derechos subjetivos que pudiera tener el recurrente y de los daños que pudieran habersele causado con la actividad ilícita. En consecuencia, el juez debe resolver únicamente si el acto administrativo es o no contrario al derecho objetivo; en caso negativo rechazará la demanda y en caso afirmativo se limitará a declarar que el acto impugnado es nulo"* (Roberto Dromi, ob. Cit., p.540). Es decir, esta acción tiene por fin hacer declarar la nulidad del acto y, con ello, conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto en su confrontación externa con las normas positivas. La acción objetiva de anulación con efectos generales 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 ESPECÍFICAS, 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 Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, expedida por Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, Ordenanza reformativa que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructuras relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), dentro del referido cantón.

**7.1.2** La pretensión concreta de ASETEL es que en sentencia se declare la anulabilidad total de la Ordenanza reformativa que regula la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el servicio móvil avanzado (SMA), en el cantón El Carmen, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación, esto es, el derecho de las empresas que forman parte de ASETEL, para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto normativo; 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 El Carmen, puntualiza sus excepciones en la caducidad del derecho a demandar planteada como excepción previa; y,

como excepción general la negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda.

**7.2 De las actuaciones procesales.-** Dentro de esta causa constan las siguientes actuaciones procesales: **1.** Copia certificada del Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, 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.** Documentación certificada que acredita las calidades de Alcalde y Procurador Síndico del cantón El Carmen (fs. 25-29); **4.** Actas certificadas No. 103, 104 y 105 de las sesiones del Concejo Cantonal de El Carmen, así como Acuerdo No. 010 del Ministerio del Ambiente y ficha técnica ambiental para estaciones radioeléctricas fijas de telefonía móvil avanzada, debidamente certificadas (fs. 66-81); **5.** Copia certificada del Acuerdo No. 041-2015 del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información; **6.** CD remitido por la Escuela Superior Politécnica del Litoral que contiene: 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. 113); **7.** Copias certificadas de las sentencias Nos. 051-15-SIN-CC; 042-15-SIN-CC; 0021-15-SIN-CC; 036-16-SIN-CC; y, 016-15-SIN-CC, dictadas por la Corte Constitucional del Ecuador (fs. 119-181); **8.** Copia notariada del Registro como Director Ejecutivo de ASETEL del señor Jorge Eduardo Cevallos Clavijo (fs. 186). **9.** Actas del Concejo cantonal en las que se aprueba en dos debates la normativa municipal que Regula la Implantación de Estructuras Fijas de Soporte de Antenas y su Infraestructura Relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA) (fs. 194-210). **10.** Copias certificadas de las sentencias 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. 11. Compulsa de los Estatutos de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL).

**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 del accionante y en virtud de la contestación efectuada por el GAD del cantón El Carmen, 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, dice: *“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 El Carmen, provincia de Manabí, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009), 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 la especie, el accionante sostiene: **1)** Que la ordenanza impugnada violenta derechos objetivos de los socios de ASETEL que perjudican gravemente sus intereses; **2)** Que la demanda objetiva de anulación se plantea en contra de la Ordenanza Reformatoria que Regula la Implantación de Estructuras Fijas de Soporte de Antenas y su Infraestructura relacionada para el Servicio Móvil Avanzado (SMA), en el Gobierno Municipal de El Carmen; **3)** Que la ordenanza impugnada violenta normas constitucionales y legales vigentes; **3.1)** Que del texto de los artículos 10, 12 y 13 de la ordenanza impugnada se colige que el GAD municipal de El Carmen al establecer el valor de quince salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado, por concepto de permiso de implantación por cada una de las estaciones radioeléctricas necesarias para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones, habría legislado en temas que están fuera del ámbito de su competencia, por lo que sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y violó de esta forma el artículo 226 *ibídem*; **3.2)** Refiriéndose a la valoración del tributo, sostiene que el cobro de un permiso de implantación, realmente es una tasa de conformidad con lo establecido en los artículos 1, 2, 3 y 4 del Código Tributario, que ha sido reproducida en los artículos 12 y 13 de la ordenanza impugnada, cobro éste que a criterio de ASETEL es ilegal e inconstitucional; **3.3)** Que la tasa establecida en los artículos 12 y 13 de la ordenanza impugnada no 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, constituyendo un abuso de la potestad normativa en materia tributaria; que las tasas y su cuantificación previstas en los artículos 12 y 13 de

la ordenanza no vinculan el hecho generador a ningún bien de dominio público y tampoco se hace referencia alguna al elemento objetivo del hecho generador; que la forma de cuantificar la prestación prevista en los artículos 12 y 13 de la ordenanza, tampoco diferencia el supuesto previsto en el art. 104 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y, por tanto, incluso si fuera tasa se ha fijado sin considerar la posibilidad de que los equipamientos para las comunicaciones y telecomunicaciones puedan ser instalados o implantados en bienes de dominio privado; que de conformidad con el art. 261, numeral 10, es una competencia exclusiva del Gobierno Central, todo aquello vinculado con el espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones; que la ordenanza impugnada viola el principio de transparencia en materia tributaria. **4)** Que, conforme lo establecido en el COOTAD, los GADs Municipales gozan de la facultad para crear tasas, ante dos supuestos, el primero de ellos en relación a la prestación de un servicio público, y el segundo que tiene que ver con la utilización o el aprovechamiento del dominio público; **5)** Que los artículos 12 y 13 de la ordenanza impugnada atentan contra el principio de no confiscatoriedad y transgreden el principio tributario de proporcionalidad; **6)** Que la ordenanza impugnada no determina de forma clara y expresa los elementos que configuran un tributo como: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, la forma de establecer la cuantía del tributo, las exenciones y deducciones, sino que contiene simples directrices generales que no determinan con exactitud los elementos constitutivos de tasa, tanto objetivos como subjetivos; en tal virtud existe evidente violación al principio de reserva legal, pues la mentada ordenanza no considera el art. 4 del Código Orgánico Tributario; **7)** Que de acuerdo a lo estipulado en los literales a) y c) del art. 238 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 y constitucional y que sean ejercidas por las demás dependencias públicas, en este caso el Estado Central representado en su momento por el Consejo Nacional de Telecomunicaciones y ahora por la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones; y, **8)** Que el numeral 2 del artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, estipula que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer acciones de impugnación que se propongan en contra de ordenanzas municipales.

**7.4.2** Como puede advertirse, los fundamentos de la demanda se refieren a asuntos que ASETEL los considera inconstitucionales e ilegales. En ese sentido, corresponde a esta Sala Especializada pronunciarse únicamente sobre los puntos de la litis que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) y no sobre aquellos que implican un control de constitucionalidad por ser de competencia privativa de la Corte Constitucional. Por lo tanto, esta Sala Especializada procederá a analizar exclusivamente los argumentos propuestos por ASETEL, en relación con los artículos 10, 12 y 13 de la ordenanza impugnada.

**7.4.3** Del contenido del acto normativo impugnado (Ordenanza Municipal) se verifican los siguientes textos:

*“Art. 10. Permiso Municipal de Implantación.*

*Los prestadores del SMA deberán contar con el permiso de implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada que conforman una estación radioeléctrica para el SMA, emitido por el Gobierno Municipal de El Carmen, a través de la unidad correspondiente.*

*Para obtener el permiso de implantación se prestará la Unidad Administrativa correspondiente una solicitud que indique el domicilio y el nombre del representante legal del prestador del SMA, acompañando los siguientes documentos:*

- a) *Copia del recibo de pago del impuesto predial del año fiscal en curso, del predio en que se efectuará la implantación;*
- b) *Copia de la autorización del uso de frecuencia y/o registro de la estación, emitido por la SENATEL o por el órgano gubernamental correspondiente;*
- c) *Autorización emitida por la Dirección General de Aviación Civil. Este requisito será para aquellos cantones en que existieran o se encuentren predios aeropuertos, conforme la normativa vigente;*
- d) *Autorización o permiso ambiental emitido por el Ministerio de Ambiente o por la autoridad municipal correspondiente si se encuentra acreditada al SUMA;*
- e) *Informe favorable de la Unidad de Áreas Históricas, o la unidad administrativa municipal correspondiente, para el caso de implantación en áreas históricas de edificaciones o patrimoniales;*
- f) *Certificación de vigencia de la póliza de seguros de responsabilidad civil frente a terceros, durante el periodo de vigencia del permiso de implantación;*
- g) *Informe de línea de fábrica o su equivalente;*
- h) *Formulario de aprobación de planos, si la construcción es mayor a 40 m<sup>2</sup>;*
- i) *Plano de implantación de las instalaciones, características generales y de mimetización, incluyendo la ubicación de la estación radioeléctrica con coordenadas geográficas;*
- j) *Informe técnico de un ingeniero civil, que garantice la estabilidad sismo resistente de la estructura de soporte y que las instalaciones no afectarán las estructuras de la edificación existente;*
- k) *Si la implantación de un inmueble declarado en el régimen de propiedad horizontal, requiere obras que impliquen modificaciones de la estructura resistente de un inmueble aumento de edificación horizontal o vertical o modificación de la fachada*

*se requiriera el consentimiento unánime de los copropietarios elevando a escritura pública la modificación del régimen a la propiedad horizontal; y,*

- l) Si la implantación en inmuebles declarados bajo el régimen de propiedad horizontal, no implica las modificaciones estructurales enunciadas en el párrafo anterior, o si se ubican en áreas comunales, se deberá requerir la autorización de la asamblea de copropietarios en la que conste expresamente tal declaración, así como también se requerirá de la autorización del dueño de la alícuota del espacio en que se vaya a instalar la respectiva estación, en caso de instalación en un bien de uso privado.*

*Cumplido todos los requisitos, la unidad administrativa municipal correspondiente tramitará el permiso de implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada que conforman una estación radioeléctrica para el SMA.*

*El término para sustanciar el trámite de otorgamiento del permiso será de 15 días laborables, contados a partir de la entrega de toda la documentación establecida en la presente ordenanza. Las solicitudes ingresadas para la obtención del permiso y haya entregado toda la documentación establecida en la presente ordenanza será la primera en ser atendida.*

*El permiso de implantación tendrá una vigencia de dos años con carácter renovable y revocable.*

*El plazo para la implantación de la estructura fija de soporte será de un año, contado desde la fecha de emisión del permiso de implantación. Superado este plazo, el permiso será revocado y el prestador del SMA deberá iniciar el proceso nuevamente.*

*Una vez que se encuentre en servicio la estación, el prestador del SMA solicitará por escrito a la SUPERTEL, la realización de la medición y posterior entrega del informe técnico de emisiones de radiación no ionizante y deberá presentar una copia a la unidad administrativa municipal correspondiente, dentro de los diez días laborables de emitido el informe para que forme parte del expediente de la concesionaria. Esta obligación no es aplicable para los repetidores de microondas”*

**“Art. 12. Valoración.**

*El permiso de implantación será individual para cada estación y tendrá un valor de quince salarios mínimos básicos unificados del trabajador privado. Este valor cubrirá gastos administrativos, técnicos y de inspección necesarios para la emisión”.*

**“Art. 13. Renovación.**

*La renovación del permiso de implantación se deberá gestionar dentro de los dos meses anteriores a la fecha de finalización de la vigencia del permiso, presentando los siguientes documentos actualizados:*

- a) Permiso de implantación vigente;*
- b) Pronunciamiento favorable de la SUPERTEL, emitido sobre la base del informe técnico establecido en el Reglamento de Protección de Emisiones de Radiación No Ionizante. Esta obligación no es aplicable para los repetidores de microondas;*
- c) Pronunciamiento favorable emitido por la unidad administrativa municipal correspondiente, que informe que la implantación ha adoptado las medidas de proporción y mimetización, para reducir el impacto visual;*
- d) Autorización o permiso ambiental vigente, emitido por la autoridad competente;*
- e) Autorización emitida por la Dirección General de Aviación Civil. Este requisito será obligatorio en aquellos cantones en que existieran o se encuentren previstos aeropuertos, conforme la normativa vigente; y,*
- f) Certificación de que la póliza de seguros de responsabilidad civil frente a terceros estará vigente durante la validez del permiso de implantación.*

*El monto de renovación será individual para cada estación y tendrá un valor de quince salarios mínimos básicos unificados del trabajador privado. Este valor cubrirá gastos administrativos, técnicos y de inspección necesarios para su emisión”.*

7.4.4 En este punto es necesario referirnos al concepto y naturaleza de “tasa”; así 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; en consecuencia, este Tribunal se aparta del criterio del accionante en el que restringe el concepto de tasa solo a la prestación de servicios 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 frente las excepciones propuestas por el GAD Municipal del cantón El Carmen, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones:

**7.5.1** Esta Sala determina que la pretensión de ASETEL es que *“...en sentencia se declare la anulabilidad total de la mentada ordenanza que regula LA IMPLANTACIÓN DE ESTRUCTURAS FIJAS DE SOPORTE DE ANTENAS Y SU INFRAESTRUCTURA RELACIONADA PARA EL SERVICIO MOVIL AVANZADO (SMA), EN EL GOBIERNO MUNICIPAL DE EL CARMEN, expedida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón El Carmen, provincia de Manabí, órgano legislativo de dicha Ordenanza Municipal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, con todas las consecuencias jurídicas que implica una declaratoria de anulación, esto es, el derecho de las empresas que forman parte de ASETEL, para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto normativo nulo, en este caso, la ordenanza impugnada, todo esto de conformidad con lo establecido en los artículos: 272 del Código Tributario, 370 del COOTAD, 1704 del Código Civil y 129 y siguientes del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; 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”*. 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 los artículos 10, 12 y 13 de la ordenanza impugnada y que, en su orden, se relacionan con el permiso municipal de implantación; valoración; y, renovación de dicho permiso de implantación.

**7.5.2** Respecto de la indicada pretensión, el GAD del cantón El Carmen ha propuesto dos excepciones: a) Caducidad del derecho a demandar, que ha

sido alegada como excepción previa, amparado en el artículo 153 del Código General de Procesos; y, b) Negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en la demanda. Sobre la primera excepción, esta Sala Especializada señala que las excepciones previas sólo pueden ser planteadas con la entrada en vigencia del COGEP (22/05/2016), no siendo éste el caso, pues la demanda de ASETEL en contra del GAD del cantón El Carmen ha sido presentada el 16 de mayo de 2016, razón por la cual la excepción previa de caducidad del derecho a demandar deviene en improcedente; no obstante lo expuesto, esta Sala aclara que respecto de las acciones objetivas de anulación con efectos generales no es aplicable el término contemplado en el art. 229 del Código Tributario, pues la finalidad de esta acción objetiva es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin efecto por contrariar las normas superiores del derecho, cuyos efectos no siempre se pueden producir de forma inmediata sino de forma superveniente. En cuanto a la excepción de negativa pura, simple y llana de los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en la demanda, al haber sido consignada en el libelo de contestación a la demanda, implica que el juzgador debe tener presente que el demandado niega las pretensiones de la demanda y que al actor le corresponde la carga de la prueba.

**7.5.3** Con relación a las pruebas presentadas por ASETEL y que han sido detalladas en el numeral 1.5.2 del presente fallo, esta Sala Especializada luego de su apreciación considera que: **i)** La documentación que se relaciona con el expediente administrativo no aporta como prueba a favor del accionante en virtud de que simplemente se observa del contenido de la misma, el procedimiento para la creación de permisos de implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada para el SMA; **ii)** El Acuerdo del Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información No. 041-2015, fue publicado el 18 de septiembre de 2015, es decir

en forma posterior a la ordenanza impugnada que fue publicada en el Registro Oficial No. 43 del 8 de octubre de 2009, por lo que no cabría una interpretación retroactiva de dicho documento, adicionalmente no constituye una norma de rango legal como para pensar que pueda considerarse como una derogatoria a la ordenanza controvertida; **iii)** El contenido del oficio No. ESPOL-R-OFC-1069-2016 de 14 de septiembre de 2016 y el CD adjunto, remitido por la Escuela Superior Politécnica del Litoral que contiene: 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”*, no tienen ningún valor probatorio por cuanto no existe ningún estudio al que hace referencia ASETEL, simplemente es un proyecto donde se analizó el tema; **iv)** Las sentencias de la Corte Constitucional agregadas al proceso, no pueden ser consideradas como prueba a favor de ASETEL en virtud de que su contenido difiere del presente caso; **v)** Las copias certificadas de las sentencias ejecutoriadas expedidas por esta Sala dentro de las causas Nos. 17751-2013-128 y 17751-2013-129, difieren en su contenido de los puntos sobre los que se trabó la litis en el presente caso, en virtud de que las ordenanzas impugnadas en esos casos versaban sobre la regulación del espectro radioeléctrico, por lo que esta prueba no puede considerarse a favor del accionante; **vi)** Los estatutos de ASETEL demuestran el interés que tienen dicha asociación en este proceso.

**7.5.4** En relación con la prueba solicitada por el GAD del cantón El Carmen, esta Sala Especializada advierte que ésta se refiere a disposiciones legales y constitucionales que no constituyen medios probatorios, por lo que de ser

**7.6** Ahora bien, esta Sala Especializada procede al análisis de los artículos impugnados. Así, sobre el contenido de los artículos 10, 12 y 13 de la Ordenanza Municipal publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 43 del jueves 8 de octubre de 2009, que regula la implantación de las estructuras fijas de soporte de antenas y su infraestructura relacionada que conforman una estación radioeléctrica para el SMA, emitida por el Gobierno Municipal de El Carmen, el accionante argumenta: *“Si analizamos el texto, en especial aquellos párrafos reproducidos por el compareciente de la Ordenanza que impugno, se colige que el GAD municipal de El Carmen al establecer el valor de quince (15) salarios básicos unificados del trabajador en general del sector privado, por concepto de permiso de implantación por cada una de las estaciones radioeléctricas necesarias para la prestación de servicios de comunicaciones y telecomunicaciones conforme lo determina el numeral 10 del artículo 261 de la Constitución de la República (...) habría legislado en temas que están fuera del ámbito de su competencia (...). Por consiguiente queda demostrado, conforme a derecho, que el Concejo del Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón El Carmen sobrepasó sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y violó de esta forma el artículo 226...”*. Al respecto, este Tribunal Especializado considera que si bien el artículo 264.5 de la Constitución de la República reconoce a los gobiernos municipales la competencia fiscal para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, y que por otra parte los artículos 55 literal e), 57 literal c), 567 segundo inciso y 568 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, le dan amplias facultades a los GADs Municipales para establecer la tasa por servicios de cualquier naturaleza y por el uso u ocupación del espacio público, la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes siempre que se trate de materias atribuidas a dichos

gobiernos de conformidad con la Constitución y la ley, no es menos cierto 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; de ahí que, 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 categórica se puede concluir que el objeto y ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada no corresponde a ningún servicio prestado por el GAD del cantón El Carmen, en razón de que los artículos 10, 12 y 13 de la mentada ordenanza no se encuentran atados a ningún instituto del Derecho Tributario, esto es el hecho generador, sujetos tributarios y relación jurídico tributaria entre la que se encontrará la obligación tributaria, conforme lo establece el artículo 4 del Código Tributario, es decir su texto no trasciende al ámbito tributario, por cuanto en este caso las mencionadas disposiciones no están relacionadas a situaciones que tengan que ver con el espectro radioeléctrico o con el uso del espacio aéreo vinculados con el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, de ahí no se las puede encasillar en el espacio tributario sino más bien que serían parte del ámbito administrativo; y, toda vez que en la demanda no existe una fundamentación expedita de hecho y de derecho que permita a esta Sala determinar que se trata de una tasa por la ocupación de espacio aéreo o del espectro radioeléctrico, sino más bien que queda claro que se trata de un permiso para la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas, no es pertinente su análisis, tanto más cuando del texto del artículo 12 (valoración) del permiso de implantación, que será individual para cada

estación y que tiene un valor de quince salarios mínimos básicos unificados del trabajador privado; del texto de este artículo se desprende que no se refiere a una tasa, o a la configuración del hecho generador vinculado a la ocupación de espacio aéreo o la vía pública, sino a una habilitación para el uso del espacio público. Por lo señalado, se manifiesta que conforme el contenido de estos artículos no acredita la acción de naturaleza fiscal propuesta en la demanda.

7.7 Por último, 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 El Carmen, 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 y siempre que guarden relación a la materia fiscal de competencia exclusiva de este Tribunal. 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.

## 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 **RECHAZAR** la demanda propuesta por 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.



Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico.-



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, miércoles cinco de abril del dos mil diecisiete, a partir de las diecisiete horas y veinte y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notificadas, se emitió la siguiente SENTENCIA que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla **No. 2150** y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE EL CARMEN en la casilla **No. 1981** y correo electrónico jose.zevallos@gadmec.gob.ec; joseluiszevallos10@hotmail.com del Dr./Ab. JOSE LUIS ZEVALLOS SANTANA; ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE EL CARMEN en la casilla **No. 1530** y correo electrónico jose.zevallos@gadmec.gob.ec; joseluiszevallos10@hotmail.com del Dr./Ab. JOSE LUIS ZEVALLOS SANTANA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla **No. 1200** del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico:

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA  
 Sala de lo Contencioso Tributario  
 DE  
 SECRETARIA



ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

ACLARACIÓN<sup>tributari</sup>  
SECRETARÍA  
RECURSO N° 2016-0317

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

Quito, viernes 28 de abril del 2017, las 10h19.-

**VISTOS:** El economista Jorge Cevallos Clavijo, en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL) interpone recurso horizontal de **ACLARACIÓN** en contra de la sentencia dictada el 5 de abril de 2017, las 15h51 y notificada el 5 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido, luego de citar un extracto del numeral 7.6 de la sentencia que solicita que se aclare, y el texto del art. 12 de la ordenanza impugnada, señala: *"...No obstante que la Sala manifiesta categóricamente que la Ordenanza impugnada y, en especial su artículo 12, no corresponde a ningún servicio prestado por el GAD demandado y menos aún que se encuentre vinculado al uso del espacio aéreo para comunicaciones y telecomunicaciones, no es menos cierto que en el mismo texto reproducido se establece claramente que el valor del permiso de implantación cubre gastos administrativos, técnicos y de inspección necesarios para la emisión, es decir que objetivamente se configura el apartado establecido en el literal g) del artículo 568 del COOTAD que la Sala no lo advirtió al momento de dictarse la sentencia, es decir que, el permiso de implantación establecido en la ordenanza controvertida es una tasa retributiva*

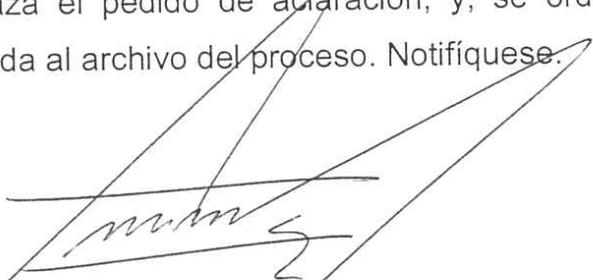
*de servicios administrativos necesarios para la elaboración del permiso de implantación. El hecho de que en la ordenanza no se establezcan los elementos señalados en el artículo 4 del Código Tributario para la configuración del tributo y que tienen que ver con el principio de reserva legal, justamente es una causal para su declaratoria de ilegalidad, pues es innegable que el hecho generador de este tributo, tasa o permiso de implantación, es aquel constante no solo en el ya mencionado literal g) del artículo 568 del COOTAD, sino en el artículo 567 del COOTAD, cual es, el permiso de implantación, funcionamiento, habilitación de las estructuras fijas de soporte de antenas y de infraestructura relacionada que conforman una estación radioeléctrica para el SMA, emitida por el Gobierno Municipal de El Carmen, por uso y ocupación de suelo y espacio aéreo Municipal. 2.- Por el argumento expuesto y por considerar que existe oscuridad en el fallo al momento que la Sala no determina la diferencia que existe entre tasa por el uso u ocupación del espacio público, la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para la colocación de estructuras, postes y tendido de redes; y habilitación para el uso del espacio público para colocación o implantación de estructuras, postes y tendidos de redes, tanto más que este argumento motivó que la Sala no cumpla con su obligación establecida en el artículo 273 del Código Tributario, es decir realizar el control de la legalidad del artículo 12 de la ordenanza impugnada, por considerar al permiso de implantación establecido que no se refiere a una tasa, o a la configuración de un hecho generador vinculado a la ocupación del espacio aéreo o vía pública. De conformidad con lo establecido en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos en concordancia con el artículo 282 del anterior Código de Procedimiento Civil, atentamente solicito se digne aclarar su fallo respecto de los aspectos jurídicos expresados en la presente...”*

Con estos antecedentes, para resolver se considera: **PRIMERO.-** Para conocer la petición de aclaración presentada por el economista Jorge Cevallos Clavijo, en calidad de Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de

Telecomunicaciones (ASETEL), conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDO.-** El art. 274 del Código Tributario establece que la aclaración tendrá lugar “...si la sentencia fuere obscura” El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la aclaración de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que “La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura”. **TERCERO.-** Con el referido pedido de aclaración, esta Sala Especializada corrió traslado a la contraparte por el término de 48 horas, la cual no lo ha contestado. **CUARTO.-** La aclaración, según el autor Alejandro Espinosa Solís de Ovando, se define como: “...el medio que la ley concede a las partes para obtener que el mismo tribunal que dictó una resolución aclare los puntos oscuros o dudosos de ella...” (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985). “De los Recursos Procesales en el Código de Procedimiento Civil”. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. Págs. 5 y 6), por su parte, el tratadista Ramiro Podetti, dice: “El recurso de aclaratoria es un remedio procesal concedido a los litigantes para que el mismo juez, mediante su modificación parcial o su integración, adecúe una resolución judicial a los hechos y al derecho aplicable.” (Podetti, Ramiro (2009). “Tratado de los Recursos”. Buenos Aires - Argentina. Ediar. Pág. 143). **QUINTO.-** En relación con el pedido de ASETEL de que se **aclare** el fallo respecto de la no aplicación en este proceso de los efectos del control de legalidad del art. 12 del acto normativo impugnado, establecidos en el artículo 273 del Código Tributario, este Tribunal Especializado recuerda al peticionario que la **aclaración** procede si la sentencia fuere obscura, por lo que en virtud a lo dicho por el recurrente, y del texto del art. 12 del acto impugnado, referente a la valoración del permiso de implantación, se desprende que no se refiere a una tasa, o a la configuración del hecho generador vinculado a la ocupación de espacio aéreo o la vía pública, sino a una habilitación para el uso del espacio

público, de tal manera que esta Sala Especializada ha sido enfática al manifestar en el considerando 7.6 del fallo, que: *“...Sin embargo, de forma categórica se puede concluir que el objeto y ámbito de aplicación de la ordenanza impugnada no corresponde a ningún servicio prestado por el GAD del cantón El Carmen, en razón de que los artículos 10, 12 y 13 de la mentada ordenanza no se encuentran atados a ningún instituto del Derecho Tributario, esto es el hecho generador, sujetos tributarios y relación jurídico tributaria entre la que se encontrará la obligación tributaria, conforme lo establece el artículo 4 del Código Tributario, es decir su texto no trasciende al ámbito tributario, por cuanto en este caso las mencionadas disposiciones no están relacionadas a situaciones que tengan que ver con el espectro radioeléctrico o con el uso del espacio aéreo vinculados con el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones, de ahí no se las puede encasillar en el espacio tributario sino más bien que serían parte del ámbito administrativo; y, toda vez que en la demanda no existe una fundamentación expedita de hecho y de derecho que permita a esta Sala determinar que se trata de una tasa por la ocupación de espacio aéreo o del espectro radioeléctrico, sino más bien que queda claro que se trata de un permiso para la implantación de estructuras fijas de soporte de antenas, no es pertinente su análisis, tanto más cuando del texto del artículo 12 (valoración) del permiso de implantación, que será individual para cada estación y que tiene un valor de quince salarios mínimos básicos unificados del trabajador privado; del texto de este artículo se desprende que no se refiere a una tasa, o a la configuración del hecho generador vinculado a la ocupación de espacio aéreo o la vía pública, sino a una habilitación para el uso del espacio público. Por lo señalado, se manifiesta que conforme el contenido de estos artículos no acredita la acción de naturaleza fiscal propuesta en la demanda.”* (El subrayado fuera de texto). **SEXTO.-** En virtud de lo expuesto en el presente auto, al haberse resuelto el problema central contenido en la acción objetiva de anulación con efectos generales, y por tanto, al no adolecer la sentencia de

falta de claridad, se rechaza el pedido de aclaración; y, se ordena que la Actuaría de esta Sala proceda al archivo del proceso. Notifíquese.



Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

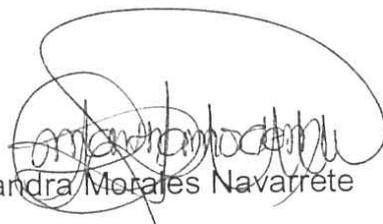
**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

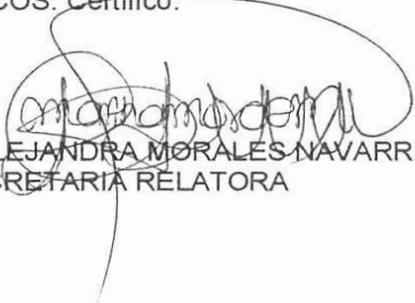
Certifico.



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes veinte y ocho de abril del dos mil diecisiete, a partir de las ~~veinte~~ horas y cincuenta y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES (ASETEL) en la casilla No. 2150 y correo electrónico javierbarbaramos@yahoo.es del Dr./Ab. JAVIER MARTIN BARBA RAMOS. ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE EL CARMEN en la casilla No. 1981 y correo electrónico jose.zevallos@gadmec.gob.ec; joseluiszevallos10@hotmail.com del Dr./Ab. JOSE LUIS ZEVALLOS SANTANA; ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE EL CARMEN en la casilla No. 1530 y correo electrónico jose.zevallos@gadmec.gob.ec; joseluiszevallos10@hotmail.com del Dr./Ab. JOSE LUIS ZEVALLOS SANTANA. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 del Dr./Ab. ARTEAGA VALENZUELA MARCOS. Certifico.

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARÍA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 24 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Juicio No. 17751-2016-0317 que sigue la ASOCIACION DE EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES ASETEL en contra del GOBIERNO AUTONOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DE EL CARMEN, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 5 de mayo del 2017. Certifico.-

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARÍA RELATORA



Recurso No. 2016-0671

Resolución No. 236-2017

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

Quito, viernes 7 de abril del 2017, las 09h23.-

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por la Ab. María José Arias Trujillo, en calidad de Procuradora Fiscal, del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 31 de agosto de 2016, las 11h33, por la Sala Única del Tribunal Distrital No.1 de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Quito, dentro del juicio de impugnación No. 17503-2013-0067, propuesto por la Distribuidora Álvarez Mena Cía. Ltda., en contra del acto administrativo contenido en la Resolución No. 117012013RREC071149, de fecha 19 de julio de 2013, que resolvió negar el reclamo administrativo de impugnación a la liquidación de anticipo de impuesto a la renta No 1720121300879 para el ejercicio fiscal 2012, emitida por la Directora Regional del Servicio de Rentas Internas.

## 1. ANTECEDENTES

**1.1** Mediante escrito de 21 de septiembre de 2016, la Ab. María José Arias Trujillo, en calidad de Procuradora Fiscal, del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, fundamenta su recurso de casación en la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación, al considerar que las normas de derecho infringidas en la sentencia recurrida son: por **errónea aplicación** del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del art. 138 del Código Tributario; **por indebida aplicación** del artículo 139 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 41, numeral 2), literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para los períodos fiscales 2011 y 2012. Sin embargo el Dr. Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso, exclusivamente en relación con el cargo de indebida aplicación del art. 139 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 41, numeral 2) literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

**1.2** Al respecto, en lo que se refiere a la indebida aplicación del artículo 139 del Código Tributario, manifiesta que: el Tribunal toma su decisión de conformidad con el art. 139 del Código Tributario, y declara la invalidez de la liquidación de anticipo de impuesto a la renta con cargo al año 2012 y deja sin efecto la Resolución impugnada, que sin embargo este artículo indica que los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte sólo en dos casos específicos y estos son: "i) cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, ii) cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre

que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.”. Que en el presente caso la Liquidación de anticipo de impuesto a la renta No. 1720121300879 de 4 de enero de 2013, y la Resolución No. 117012013RREC071149, fueron expedidas por autoridad competente y fueron dictados cumpliendo todas las normas de procedimiento y formalidades dispuestas en la Ley por lo que en ningún momento se causa indefensión a la compañía. Que este art. 139 del Código Tributario no es aplicable al presente caso y más si se considera que el Tribunal no analizó dichos aspectos en su sentencia respecto de la resolución y liquidación mencionadas, que únicamente en su parte considerativa fundamentó su análisis en la absolución de la consulta formulada por la compañía a pesar de que la traba de la litis era establecer si la Resolución impugnada era legítima.

**1.2.1** Sostiene que existió falta de aplicación del art. 41, numeral 2), literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto el Tribunal juzgador en sentencia reconoce que este artículo mencionado fue el mismo en los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012. Que señala que efectivamente la Administración Tributaria reconoce su error en la absolución de la consulta original pues la norma como se dejó señalado no preveía ninguna salvedad para el caso de los comisionistas mencionados en estos ejercicios fiscales por lo que lo correcto era la aplicación del citado artículo en su literalidad de que las compañías deben considerar la totalidad de sus ingresos, costos y gastos para el cálculo del anticipo. Y que a pesar de dicha afirmación por parte del Tribunal y como consecuencia lógica de la indebida aplicación del artículo 7 de la LORTI y su errónea interpretación del art. 138 del Código Tributario ha dejado de aplicar el artículo 41, numeral 2), literal b) de la LORTI que es el que corresponde ser aplicado en el siguiente caso, por estar frente al cálculo del anticipo de impuesto a la renta y la única norma referente a la fórmula de cálculo del anticipo. Que si bien existe una absolución a la consulta formulada por la

compañía, esta contravino lo dispuesto en el artículo 41 de la LORTI, por lo que se rectificó la misma como lo permite el artículo 138 del Código Tributario, que en este sentido, lo aplicable era el mencionado artículo y no la absolución de la consulta original pues esta contravino norma expresa. Que al no aplicar el art. 41 numeral 29 literal b) de la LORTI y al atribuir valor a la absolución de la consulta original sin considerar su rectificación pues contravenía norma expresa el Tribunal no solo que declara la invalidez de la Liquidación y deja sin efecto la Resolución impugnada sino que dicha decisión contraviene lo dispuesto en el art. 41 de la LORTI para el cálculo de anticipo de impuesto a la renta otorgando un trato exclusivo no dispuesto en la Ley para la compañía actora convirtiendo en desigual a la norma para todas las demás compañías que efectuaron el cálculo del anticipo de conformidad con el citado artículo, puesto que para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 no existía salvedad alguna para los comisionistas por lo que la Ley era aplicable en igual sentido para todas las empresas. Adicionalmente de considerar como válida a la absolución original debidamente rectificadas por la administración como lo permite el art. 138 se estaría en este caso si frente a una retroactividad de la norma pues recién en el año 2015 como la expedición del Código Orgánico Monetario y Financiero se modificó la norma para el caso de los comisionistas por lo que lo correcto para el ejercicio fiscal 2012 era la aplicación del art. 41 de la LORTI vigente en ese ejercicio.

**1.3** Mediante auto de 3 de febrero de 2017, las 11h47 (fs. 3-7 del cuadernillo de casación), el Dr. Darío Velástegui Enríquez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, calificó la admisibilidad parcial del recurso, exclusivamente en relación con el cargo de indebida aplicación del art. 139 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 41, numeral 2) literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación interpuesto por la

abogada María José Arias Trujillo, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas y, ordenó se corra traslado a la contraparte para que de contestación al mismo dentro del término previsto en el art. 13 *ibídem*.

**1.4** Con fecha 10 de febrero de 2017, el señor Edison Bolívar Álvarez Mena, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA., procede a dar contestación al recurso planteado por la administración tributaria, y al respecto manifiesta lo siguiente: **1)** Que la Disposición transitoria primera del Código Orgánico General de Procesos a la que hace referencia la Corte en su providencia de admisión, se refiere a las normas aplicables a los procesos que se encuentran en trámite siendo que, de acuerdo con la Ley, el proceso de impugnación No. 17503-2013-0067, terminó con la sentencia. Lo que la Administración tributaria ha presentado no es parte del proceso judicial, es un recurso extraordinario contra la sentencia expedida. No es parte del proceso que tuvo fin con la sentencia confirmada. Es un nuevo proceso, esta vez contra la sentencia expedida y como nuevo proceso, se rige por las normas del Código Orgánico General de Procesos. En tal virtud era improcedente que se admita el recurso presentado por la Administración tributaria y debe ser declarado extemporáneo en garantía de los derechos al debido proceso y de seguridad jurídicas previstos en los artículos 1; 3 numeral 1; 11 numerales 3, 4, 5 y 9; 75; 76 numeral 7 letra a); 168 numeral; 169; 424; 425; 426, 427 y 428 de la Constitución de la República. Respecto de la supuesta indebida aplicación del art. 139 del Código Orgánico Tributario, sostiene que la sentencia recurrida, se ha amparado en que existe una absolucón expedida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, que es vinculante para la Administración Tributaria, en la que se dispone expresamente que DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA. Determine un anticipo diametralmente inferior al que se pretende recaudar a través de la Liquidación No. 1720121300879, que

fue emitida por una autoridad inferior, contraviniendo lo que expresamente fue absuelto en una absolución vinculante para el Servicio de Rentas Internas, emitida mediante Oficio No. 917012010OCON001971 de 13 de octubre de 2010 publicado en el Registro Oficial No. 448 de 14 de mayo de 2011. Que el art. 135 del Código Orgánico Tributario, en su parte pertinente, ordena que cuando los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo consulten sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas así: *“...la absolución será vinculante para la administración tributaria”* y que *“solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.”* . Que el art. 138 del mismo Código ordena *“Art. 138.- Efectos de la consulta.- La presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta. Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto. De considerar la administración tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absolutorio completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación. Los sujetos pasivos o entidades consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva la consulta, ni la administración tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniese a disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán*

*ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.”. Que la Liquidación de anticipos confirmada por la resolución impugnada fue emitida por una autoridad inferior del Servicio de Rentas Internas contraviniendo lo dispuesto por la máxima autoridad de la administración tributaria mediante Oficio No. 917012010OCON001971 de 13 de octubre de 2010 publicado en el Registro Oficial No. 448 del 14 de mayo del 2011 y que además, lo que es determinante, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 135 y 138 del Código Orgánico Tributario con lo que se cumplieron los presupuestos previstos en el segundo caso contemplado en el art. 139 del Código Orgánico Tributario. Que es correcta la aplicación de los jueces del Tribunal de este artículo 139, que de haber desatendido la absolución para aplicar la rectificación posterior a situaciones anteriores, se hubiera dejado de aplicar la primera parte del primer inciso del artículo 300 de la Constitución de la República en la parte en que dispone que el régimen tributario se rige por el principio de irretroactividad. 2) En lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo 41, numeral 2) literal b) de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, considera que no existe la supuesta falta de aplicación denunciada, que establece la fórmula de cálculo del anticipo, ordena el pago del anticipo con base a rubros que atañen a conceptos económicos (patrimonio total, total de costos y gastos, activo, ingresos gravables) por lo que ante determinadas situaciones en las que los rubros no comporten claridad sobre su naturaleza, debe proceder a aplicar los esquemas legales que permitan esta claridad (como por ejemplo una consulta vinculante). Que el Director General del Servicio de Rentas Internas le manifiesta a la empresa actora mediante Oficio No. 917012010OCON001971 de 13 de octubre de 2010, que “...para efectos del cálculo del anticipo de impuesto a la renta del 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos y los costos y gastos que tengan relación con la*

*generación de los mismos. Por lo tanto DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA. Siempre y cuando sus ventas al consumidor final sean al mismo precio que paga por las compras de los productos de DINADEC deberá utilizar para el cálculo del rubro de 0.4% del total de ingresos gravables, únicamente los ingresos que tiene por comisión de servicios de distribución. De igual forma, para el cálculo del rubro de 0.2% del total de costos y gastos, deberá considerar exclusivamente aquellos propios de su actividad.”. Que este oficio fue expedido en armonía con lo establecido en el segundo inciso del artículo 17 del Código Orgánico Tributario y explica la forma de aplicar en este caso, la referida letra b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Manifiesta que no existe falta de aplicación de este artículo que lo que existe es aplicación de esta norma bajo las directrices del Oficio No. 917012010OCON001971, vinculante para la administración tributaria hasta el ejercicio impositivo 2012 (que el anticipo del 2012 se calcula con base en la declaración del 2011). Por todo lo expuesto solicita se deseche el recurso de casación presentado por la Administración Tributaria.*

**1.5** *La Sala de instancia, en el fallo recurrido, “...acepta la demanda de impugnación propuesta por el señor Edison Bolívar Álvarez Zavala, representante legal de la compañía DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA., y declara la invalidez y deja sin efecto jurídico alguno, la Resolución No. 117012013RREC071149 de 19 de julio de 2013 y de su antecedente, la liquidación de anticipo de impuesto a la renta No. 1720121300879 para el ejercicio fiscal 2012...”.*

## **2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA**

2.1 Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

### 3. VALIDEZ PROCESAL

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

### 4. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

4.1 La Ab. María José Arias Trujillo, en calidad de Procuradora Fiscal, del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, como se dijo ultra supra, formula los siguientes cargos en contra de la sentencia dictada el 31 de agosto de 2016, las 11h33, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, según el auto de admisión al amparo de la **causal primera** del art. 3 de la Ley de Casación:

**Cargo uno: “Indebida aplicación”** del art. 139 del Código Tributario.

**Cargo dos: “Falta de aplicación”** del art. 41 numeral 2) literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno.

## 5. CONSIDERACIONES Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

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

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

*“1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva”.*

Esta causal es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser

planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido; esta violación puede estar dada por **aplicación indebida** que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la **falta de aplicación**, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la *errónea interpretación* de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. La invocación de la causal conlleva que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

**5.3** El recurrente acusa a la sentencia de instancia de incurrir en la “**falta de aplicación y la indebida aplicación**” de las normas de derecho señaladas en el numeral 4.1, cargos uno y dos, del presente fallo, cuyos textos son los siguientes:

CÓDIGO TRIBUTARIO.

**“Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.-** Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio a petición de parte, en los siguientes casos:

1.- Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,

2.- Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

**Art. 41, numeral 2), literal b).**- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

(...) 2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, al anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

(...) b).- Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

-El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

-El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

-El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

*-El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta”.*

**5.4** En referencia a la **falta de aplicación** el autor Luis Armando Tolosa Villabona, dice: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto...”*, es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas. En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta *“...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”*. (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 y 361); es decir, le corresponderá a la Corte de Casación verificar si el Tribunal a quo ha incurrido en los vicios alegados, tomando en cuenta los hechos dados por ciertos en el proceso, y de configurarse tales yerros, la Sala de Casación deberá ineludiblemente casar la sentencia.

**5.5** La Administración Tributaria alega que en la sentencia el juzgador indica que la Administración Tributaria se exceptúa con el Oficio No. NAC-CEXOSGE12-00978, de 12 de marzo de 2012, mediante el cual se rectificó la absolución original con fundamento en lo dispuesto en el artículo 138 del

Código Tributario en virtud que el pronunciamiento previo contraviene norma expresa esto es el art. 41, numeral 2, literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno. Considera que el yerro que comete la Sala es únicamente analizar la primera parte del art. 138 en el que señala que efectivamente la consulta es vinculante y que la Administración no puede cambiar su criterio; que sin embargo le resta importancia al hecho que dicho artículo faculta a la Administración Tributaria a modificar el criterio siempre que concurren dos circunstancias imperantes estas son: i) que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o ii) Si la absolución contraviniera a disposición legal expresa. Que en el presente caso resulta obvio que la consulta original transgredió lo dispuesto en el art. 41, numeral 2), literal b) de la LORTI en virtud que la Ley no preveía para esos ejercicios fiscales ninguna salvedad ni régimen jurídico para quienes contractualmente utilicen la figura de comisionistas por lo que lo aplicable era el mencionado artículo de la LORTI. Considera, que el juzgador está dando un alcance limitado al art. 138 al inferir solamente sobre el carácter vinculante de la consulta sin considerar que es el mismo artículo que prevé los casos en los cuales la Administración puede cambiar su criterio respecto a la absolución de las consultas que realiza, limitando de esta forma el verdadero alcance del artículo 138. Que el propio Tribunal quien en sentencia reconoce el art. 41, numeral 2) literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno fue el mismo en los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 , que además ha señalado que efectivamente la Administración Tributaria reconoce su error en la absolución de la consulta original, pues la norma como se señaló no preveía ninguna salvedad para el caso de los comisionistas en los mencionados ejercicios fiscales, por lo que lo correcto era la aplicación del citado artículo en su literalidad de que las compañías deben considerar la totalidad de sus ingresos, costos y gastos para el cálculo del anticipo. Que a pesar de dicha afirmación

por parte del Tribunal y como consecuencia lógica de la indebida aplicación del art. 7 de la LORTI y su errónea interpretación del art. 138 del Código Tributario, ha dejado de aplicar el art. 41, numeral 2) literal b) de la LORTI que es el que corresponde ser aplicado en este caso. Que se debe considerar que si bien existe una absolución a la consulta formulada por la compañía, esta contravino lo dispuesto en el art. 41 de la LORTI, por lo que se rectificó la misma como lo permite el art. 138 del Código Tributario. Que el Tribunal no aplica lo dispuesto en el art. 41 de la LORTI y basa su criterio en la aplicación de la absolución de la consulta original expedida con Oficio No. 917012010OCON001971 publicada en el Registro Oficial No. 448 de 14 de mayo de 2011, sin considerar la rectificatoria a tal resolución con Oficio No. NAC-CEXOSGE12-00978 de 12 de marzo de 2012 como consecuencia que la absolución original contravenía norma expresa. Que el Tribunal tomo su decisión de conformidad con el art. 139 del Código Tributario y declara la invalidez de la Liquidación de anticipo de impuesto a la renta con cargo al año 2012 y deja sin efecto la Resolución impugnada, que sin embargo este artículo 139 indica los casos específicos en que los actos administrativos serán nulos y que la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte. Que en este caso la Liquidación de anticipo de impuesto a la renta No. 1720121300879 de 4 de enero de 2013; y la Resolución No. 117012013RREC071149 fueron expedidas por autoridad competente, que fueron dictados cumpliendo todas las normas de procedimiento y formalidades dispuestas en la Ley por lo que en ningún momento se causó indefensión a la compañía, por lo tanto el art. 139 del Código Tributario no es aplicable al presente caso.

**5.6** La Sala de instancia, de fojas 482 a 482 vuelta del proceso, expuso lo siguiente: "*CUARTO.- (...) 4.3).- Sobre la absolución de la consulta, tanto en la resolución impugnada, como en la contestación a la demanda, la Administración Tributaria no ha controvertido la existencia de la consulta*

*tributaria presentada por la actora, ni el hecho de haber sido absuelta con oficio No. 917012010OCON001971; sin embargo se exceptúa en el hecho de que con oficio No. NAC-CEXOSGE12-00978 de 12 de marzo de 2012, se rectificó la absolución con fundamento en lo dispuesto en el artículo 138 del Código Tributario, señalando que el pronunciamiento previo, esto es que la consulta original, "...contraviene la letra b) del numeral 2 artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno...". El artículo 138 del Código Tributario invocado como sustento de la rectificación, en su inciso tercero señala "Los sujetos pasivos o entidades consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la administración tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resultaren erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera a disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta", se desprende entonces que, de conformidad con el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, la motivación de los actos administrativos es sustancial para su validez, pues solo a través de ella se permite conocer las razones que han inducido a la máxima autoridad administrativa a cambiar el criterio expuesto con anterioridad en una consulta; lo cual permite comprobar que tal cambio de criterio no es arbitrario, sino que responde a un análisis jurídico y racional de la decisión que adopta, pues el derecho constitucional a la decisión debidamente justificada no se agota con la simple enunciación de la norma que dice haber transgredido el mismo funcionario que lo emite, funcionario que en este caso, se limita a señalar que la decisión pronunciada dos años antes ahora contraviene la misma norma que*

en su momento fue consultada – pues entre el texto vigente al 2010 y el vigente a los ejercicios 2011 y 2012 no hay variación de ningún tipo en la fórmula-, sin sustentar en que consiste tal contravención; cabe tomar en cuenta que conforme al artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre, consecuentemente, al haberse establecido legalmente que la determinación del anticipo corresponde al ejercicio anterior que se ha de pagar con cargo al ejercicio corriente, (Art. 41 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno), resulta que el anticipo del ejercicio 2012 corresponde a los resultados económicos del ejercicio 2011, ejercicio en que debe considerarse toda la normativa vigente a dicho período, la que incluye el criterio vinculante de la consulta original que se encontraba vigente, pues al 2011 aquella no había variado, por lo que mal podía aseverarse en la resolución impugnada que el sustento para emitir la liquidación del anticipo del impuesto a la renta del 2012, era la rectificación a la consulta emitida el 12 de marzo de 2012, fecha posterior a la normativa aplicable al ejercicio 2011. Es claro que los efectos de la rectificación a la consulta podían producirse a partir de la emisión de tal acto en el que la autoridad cambió su criterio siempre que sea debidamente motivado, por lo que a consecuencia de ello no se puede suspender el efecto vinculante generado en el período de vigencia de la absolución original, pues si se aceptare el sustento del acto impugnado y el de la liquidación, se estaría admitiendo contra derecho, la retroactividad normativa en materia tributaria, y además, que la propia Administración no reconoce que el ejercicio de su potestad de absolver consultas es vinculante y que los elementos jurídicos que a la fecha sustentaron el criterio contenido no podían ser aplicados, por el error en el que acepta ha incurrido, lo que indudablemente se aparta del principio de legalidad de sus actuaciones, afectando la seguridad jurídica de los contribuyentes consultantes. Razón por lo que, el funcionario administrativo

*que emitió los actos cuestionados estaba en la obligación de respetar y acatar los vinculantes fundamentos interpretativos reflejados en la contestación a la consulta y sobre ellos analizar si la determinación que efectuó el contribuyente se encontraba dentro de los parámetros establecidos en la fórmula de cálculo que la consulta estableció para así emitir la liquidación, situación que no se observa de la liquidación de anticipo de impuesto a la renta emitida ni de la resolución impugnada, y al no hacerlo, vulneró el mandato del artículo 138 del Código Tributario, y consecuentemente el acto administrativo contenido en la liquidación de anticipo del impuesto a la renta No. 1720121300879 con cargo al ejercicio fiscal 2012, es nulo y por tanto carece de efecto jurídico alguno de conformidad a lo establecido en el inciso segundo del art. 139 del Código Tributario, por lo que este Tribunal en estricta aplicación del derecho, declara la invalidez legal del indicado acto administrativo.”*

**5.7** De lo expuesto se advierte que, ante la consulta tributaria presentada por la compañía *DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA.*, la Administración Tributaria atendió la misma y posteriormente la rectificó por considerar que la absolución a la consulta contraviene el literal b) del numeral 2 del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ahora bien, sobre los efectos de la consulta tributaria, el Tribunal *A quo* considera que el art. 138 del Código Tributario permite que la administración tributaria altere su criterio posteriormente solo en casos excepcionales COMO ES EL DE CONTRAVENIR A UNA DISPOSICIÓN LEGAL EXPRESA, QUE ES EL CASO EN CONCRETO; afirma que la primera consulta emitida por la Administración Tributaria adolece de una nulidad de pleno derecho por lo tanto insubsanable; añade que la absolución de la consulta tributaria emitida mediante Oficio No. 917012010OCON001971 del 13 de octubre de 2010, fue en efecto, emitida con el vicio de nulidad de pleno derecho, pues, amplía a pretexto de interpretar el contenido del literal b) del art. 41 de la LORTI, y por ende transgrede el principio de legalidad; y, finalmente

dice que, al ser un acto que adolece de un vicio insubsanable nunca pudo producir efectos jurídicos.

**5.8** En consideración a lo antes expuesto, se advierte que el Tribunal de instancia si bien da un efecto jurídico diferente al que tiene la primera consulta (nulidad de pleno derecho), esto significa que le dio un sentido y alcance diferente al que el legislador quiso darle a la norma estimada infringida (segundo inciso del art. 139, del Código Tributario), pues su razonamiento no ha sido efectuado en función de una de las salvedades expuestas en el referido artículo, que se refiere a la alteración posterior del criterio vinculante constante en la consulta efectuada por los contribuyentes **si la absolución contraviene a disposición legal expresa**, normativa que permite a la administración tributaria alterar posteriormente el criterio vertido en la absolución de la consulta, en cuyo caso, la primera consulta no llega a producir los efectos jurídicos por ser contraria a las normas imperativas tributarias. En la especie, como quedó indicado *ut supra*, la compañía *DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA.*, de acuerdo a la constante como hecho probado en el considerando CUARTO de la sentencia recurrida, ha presentado una consulta tributaria ante el Director General del Servicio de Rentas Internas tendiente a que se absuelva sobre la manera de proceder con la obligación de pagar el Anticipo del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2010 con respecto exclusivamente a la comisión por servicios de distribución recibidos; ante lo cual el ente administrativo ha resuelto señalando que para efectos del cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, deben considerarse exclusivamente los ingresos gravados y los costos y gastos que tengan relación con la generación de los mismos; sin embargo, la misma Administración Tributaria ha emitido una rectificación a la absolución de consulta tributaria a través del Oficio No. NAC-CEXOSGE12-00978 de fecha 12 de marzo de 2012, en el que se indica que la absolución a la consulta tributaria

contraviene el literal b) del numeral 2 del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que para efectos del cálculo del anticipo, el consultante deberá considerar el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del Impuesto a la Renta y no únicamente los ingresos percibidos como comisión y por los servicios de distribución; de igual forma deberá considerar el 0.2% del total de costos y gastos deducibles, a efectos del Impuesto a la Renta; en tal virtud, era procedente y legal la rectificación a la absolución de la consulta tributaria. Por lo expuesto, esta Sala considera que se configura la causal invocada.

## 6. DECISIÓN

6.1 Este Tribunal de Casación considera que se ha configurado el vicio de indebida aplicación de la norma contenida en el art. 139 del Código Tributario, y falta de aplicación del art. 41, numeral 2) literal b) de la LORTI, y por lo tanto se configura la causal invocada.

6.2 Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

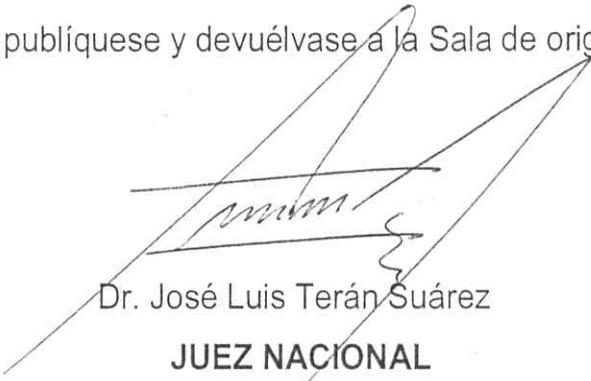
## 7. SENTENCIA:

7.1 **CASAR** la sentencia dictada el 31 de agosto de 2016, las 11h33, por la Sala Única del Tribunal Distrital No. 1 de lo Contencioso Tributario, con sede en el Cantón Quito.

7.2 RATIFICAR la validez jurídica de la Resolución No. 117012013RREC071149 de 19 de julio de 2013 y su antecedente, la liquidación de anticipo de impuesto a la renta No. 1720121300879 para el ejercicio fiscal 2012, emitida por la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

7.3 Sin costas

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



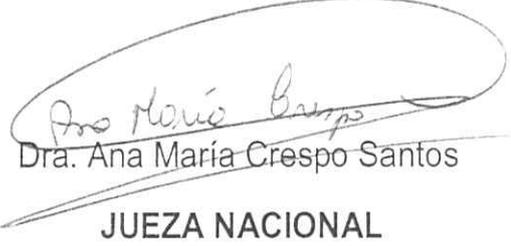
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

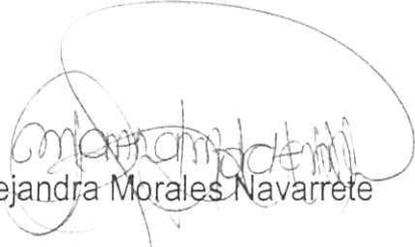
**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico.-



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes siete de abril del dos mil diecisiete, a partir de las nueve horas y cuarenta y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA. (EDISON BOLIVAR ALVAREZ ZAVALA, GERENTE GENERAL) en la casilla **No. 6064** y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com; a.mendoza@arturomendoza.ec; y.figueroa@arturomendoza.ec del Dr./Ab. MENDOZA CONTRERAS ARNALDO ARTURO. DIRECTOR REGIONAL NORTE (ZONAL 9) DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla **No. 2424** y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla **No. 568** y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec, spolmedo@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla **No. 1200**.  
Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

~~SECRETARÍA~~  
**ACLARACIÓN**

RECURSO N° 2016-0671

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

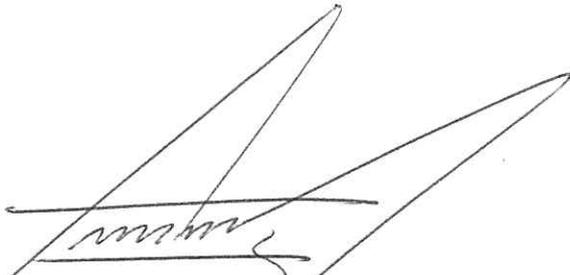
Quito, viernes 28 de abril del 2017, las 10h17.-

**VISTOS:** El señor Edison Bolívar Álvarez Mena, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA., interpone recurso horizontal de **ACLARACIÓN** en contra de la sentencia dictada el 7 de abril de 2017, las 09h23 y notificada el 9 de los mismos mes y año. Sobre tal pedido, luego de citar un extracto del apartado 5.7 de la resolución cuya aclaración se pide, señala: *"...Sin embargo Señores Jueces, hemos revisado línea a línea la sentencia casada y no encontramos en su contenido el texto citado por la Corte Nacional que le sirve de sustento a su resolución. En tal virtud, por encontrar oscura la fundamentación en esta parte, requerimos se **aclare** la resolución de casación adoptada señalándose de forma puntualizada la fuente de la cita realizada dado que es el principal fundamento de la decisión de casar la sentencia recurrida."* Con estos antecedentes, para resolver se considera: **PRIMERO.-** Para conocer la petición de aclaración presentada por el señor Edison Bolívar Álvarez Mena, en calidad de Gerente General y como tal representante legal de la compañía DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA, conforme lo previsto en los arts. 274 del Código Tributario y 281 del Código de Procedimiento Civil, es competente esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **SEGUNDO.-** El art. 274 del Código Tributario establece que la aclaración tendrá lugar *"...si la sentencia fuere oscura"* El art. 282 del Código de Procedimiento Civil, se refiere a la aclaración de la sentencia en los mismos términos; y, el art. 253 del Código Orgánico General de Procesos establece que *"La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura"*. **TERCERO.-** Con el referido pedido de aclaración, esta Sala Especializada corrió traslado a la contraparte por el término de 48 horas, la cual en su

contestación expone que: "...Respecto a la absolución de la consulta, es un acto administrativo que surte efectos vinculantes entre quien la efectuó y el que la absuelve, y como se señala dentro del Código Tributario la misma fue modificada a través de una consulta secundaria la cual goza de plena validez. Por lo tanto correctamente la Sala aplica la segunda consulta en la cual se respeta la normativa tributaria vigente para el efecto. Era correcta la aplicación correcta (sic) del artículo 41 de la LORTI en la cual se encuentran contenidas las disposiciones aplicables para el cálculo del anticipo del impuesto al (sic) Renta, en el cual se otorga igualdad de trato a todos los contribuyentes sin distinción. Para el cálculo de anticipo de impuesto a la renta, si no se lo aplicaba se le otorgaba un trato exclusivo no dispuesto en la Ley para la compañía actora, convirtiendo en desigual a la norma para todas las demás compañía (sic) que efectuaron el cálculo del anticipo de conformidad con el citado artículo, puesto que para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012 no existía salvedad alguna para los comisionistas." **CUARTO.-** La aclaración, según el autor Alejandro Espinosa Solís de Ovando, se define como: "...el medio que la ley concede a las partes para obtener que el mismo tribunal que dictó una resolución aclare los puntos oscuros o dudosos de ella..." (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985). "De los Recursos Procesales en el Código de Procedimiento Civil". Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. Págs. 5 y 6), por su parte, el tratadista Ramiro Podetti, dice: "El recurso de aclaratoria es un remedio procesal concedido a los litigantes para que el mismo juez, mediante su modificación parcial o su integración, adecúe una resolución judicial a los hechos y al derecho aplicable." (Podetti, Ramiro (2009). "Tratado de los Recursos". Buenos Aires - Argentina. Ediar. Pág. 143). **QUINTO.-** En relación con el pedido de la compañía DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA. de que se **aclare** el fallo respecto del texto citado por la Corte Nacional que sirve de sustento a la resolución, este Tribunal Especializado recuerda al peticionario que la **aclaración** procede si la sentencia fuere oscura; en tal virtud, en lo referente al extracto diminuto de la sentencia que cita el recurrente (numeral 5.7) en su escrito de aclaración, se observa que dicho texto corresponde al criterio emitido por el Tribunal de instancia, respecto de los efectos de la consulta tributaria presentada por la compañía actora, que posteriormente fue rectificadas por la misma administración tributaria; y

expresamente en este numeral 5.7, esta Sala Especializada luego de citar un extracto del fallo recurrido, se refiere a lo dicho por el tribunal *a quo*, así: “5.7 De lo expuesto se advierte que, ante la consulta tributaria presentada por la compañía DISTRIBUIDORA ÁLVAREZ MENA CIA. LTDA., la Administración Tributaria atendió la misma y posteriormente la rectificó por considerar que la absolucón a la consulta contraviene el literal b) del numeral 2 del art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno Ahora bien, sobre los efectos de la consulta tributaria, el Tribunal A quo considera que el art. 138 del Código Tributario permite que la administración tributaria altere su criterio posteriormente solo en casos excepcionales COMO ES EL DE CONTRAVENIR A UNA DISPOSICIÓN LEGAL EXPRESA, QUE ES EL CASO EN CONCRETO; afirma que la primera consulta emitida por la Administración Tributaria adolece de una nulidad de pleno derecho por lo tanto insubsanable; añade que la absolucón de la consulta tributaria emitida mediante Oficio No. 917012010OCON001971 del 13 de octubre de 2010, fue en efecto, emitida con el vicio de nulidad de pleno derecho, pues, amplía a pretexto de interpretar el contenido del literal b) del art. 41 de la LORTI, y por ende transgrede el principio de legalidad; y, finalmente dice que, al ser un acto que adolece de un vicio insubsanable nunca pudo producir efectos jurídicos.” (El subrayado fuera de texto); por lo tanto, resulta improcedente aclarar criterios que no han sido emitidos por este Tribunal de Casación. **SEXTO.-** Es pertinente mencionar que el recurso extraordinario de casación tiene como uno de sus objetivos el corregir incorrecciones jurídicas deslizadas en autos o sentencias que atenten contra la unificación de criterios y, en definitiva, contra la legalidad de lo resuelto. Por tal motivo, el Tribunal de Casación debe pronunciarse exclusivamente en base a los fundamentos jurídicos y de hecho que sostengan la justificación de una de las causales previstas para la casación. Es decir que si existen hechos o argumentos que no coadyuven al fundamento del recurso, deben ser rechazados por improcedentes; esto, tanto para resolver el recurso cuanto para atender cualquier incidente, como solicitudes de aclaración o ampliación de sentencias. Vale indicar que el principal objetivo de la casación no consiste en enmendar los agravios que las partes consideran se les ha irrogado, sino en corregir los vicios que, en lo concerniente a la aplicación de normas jurídicas, pudiera contener un fallo, con lo cual se busca conservar la integridad de la

legislación y la uniformidad de la jurisprudencia. Teniendo esto en cuenta y según lo expresado en el presente auto, al haberse resuelto el problema central contenido en el recurso de casación y no adolecer la sentencia de falta de claridad, se rechaza la solicitud presentada, por lo que las partes procesales estarán a lo señalado y dispuesto en la sentencia. Actúe la Ab. María Augusta Gallardo Ampudia, en calidad de Secretaria Relatora Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 003-PSCT-CNJ-17, emitido por el Dr. José Luis Terán Suárez Presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, el 24 de febrero de 2017 Notifíquese.-



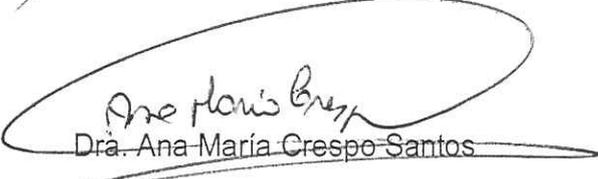
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

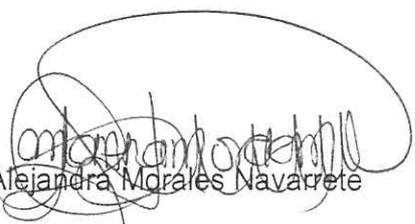
**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico.-



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes veinte y ocho de abril del dos mil diecisiete, a partir de las diez horas y cuarenta y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a: COMPAÑIA DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA. (EDISON BOLIVAR ALVAREZ ZAVALA, GERENTE GENERAL) en la casilla **No. 6064** y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com; a.mendoza@arturomendoza.ec; y.figueroa@arturomendoza.ec del Dr./Ab. MENDOZA CONTRERAS ARNALDO ARTURO. DIRECTOR REGIONAL NORTE (ZONAL 9) DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla **No. 2424** y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla **No. 568** y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec spolmedo@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla **No. 1200**. Certifico:

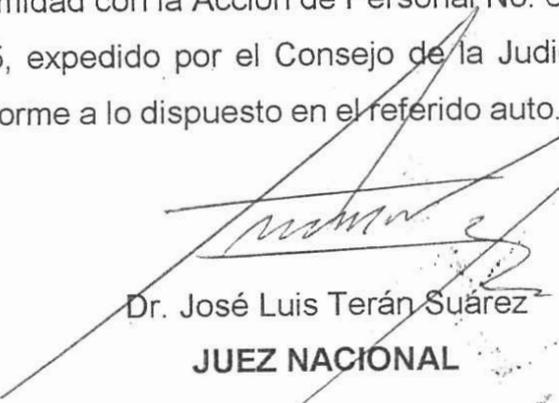
  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

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

**Quito,** viernes 28 de abril del 2017, las 16h49

Por un *lapsus calami* en el auto de aclaración de fecha 28 de abril del 2017, las 10h17, se hizo constar en la parte final lo siguiente: "Actúe la Ab. María Augusta Gallardo Ampudia, en calidad de Secretaria Relatora Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, mediante Oficio No. 003-PSCT-CNJ-17, emitido por el Dr. José Luis Terán Suárez Presidente de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, el 24 de febrero de 2017"; en tal virtud, se corrige dicho error y dicho párrafo dirá: Continúe actuando 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, expedido por el Consejo de la Judicatura. En lo demás las partes estarán conforme a lo dispuesto en el referido auto. Notifíquese y cúmplase.-

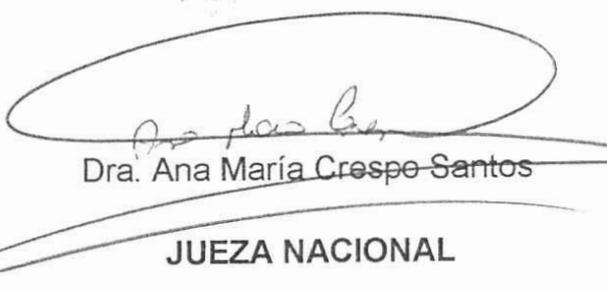


Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

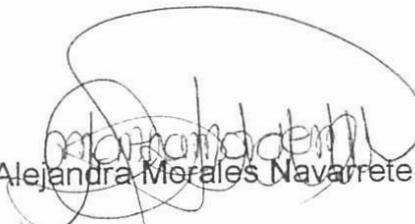
**JUEZA NACIONAL**



Dra. Ana María Crespe Santos

**JUEZA NACIONAL**

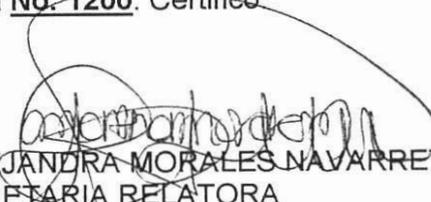
Certifico.-



Ab. Alejandra Morales Navarrete

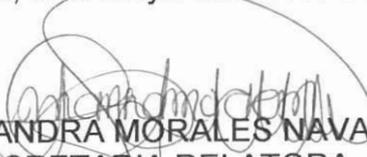
**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, viernes veinte y ocho de abril del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y cuarenta y nueve minutos, mediante boletas judiciales notifiqué el AUTO que antecede a COMPAÑIA DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA. (EDISON BOLIVAR ALVAREZ ZAVALA, GERENTE GENERAL) en la casilla No. 6064 y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com; a.mendoza@arturomendoza.ec; y.figueroa@arturomendoza.ec del Dr./Ab. MENDOZA CONTRERAS ARNALDO ARTURO. DIRECTOR REGIONAL NORTE (ZONAL 9) DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO; DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico mariajosearias20@hotmail.com; sri.norte17@foroabogados.ec; ab.mariajoseariast@gmail.com; mariajosearias20@hotmail.com; gdvaldivieso@sri.gob.ec , spolmedo@sri.gob.ec del Dr./Ab. MARÍA JOSÉ ARIAS TRUJILLO. PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. Certifico:

  
 ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA

LIGIA.MEDIAVILLA

**RAZÓN:** Siento como tal que las 17 fotocopias que anteceden son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17751-2016-0671 (Juicio de Impugnación No. 17503-2013-0067), que sigue la compañía DISTRIBUIDORA ALVAREZ MENA CIA. LTDA., en contra del DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 5 de mayo del 2017. Certifico.-

  
 ABG. ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
 SECRETARIA RELATORA



Recurso No. 09501-2016-00338-~~COGEP~~ SECRETARÍA

Resolución No. 240-2017

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

ANA MARÍA CRESPO SANTOS

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

JUEZ PONENTE: DR. JOSÉ LUIS TERÁN SUÁREZ

Quito, lunes 10 de abril del 2017, las 14h35.

#### ASUNTO

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Abg. Moisés Josué Valarezo Chica, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en contra de la sentencia de 24 de enero de 2017, las 08h15, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2016-00338, propuesto por el Dr. David Jacob Montece Villacís, por los derechos que representa de la empresa IMPORPARIS S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0541-RE, emitida por el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el 18 de julio de 2016, que ha declarado sin lugar el reclamo administrativo No. 0110-2016 insinuado por la referida compañía, y por lo mismo ha ratificado la legalidad y validez de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-1360-D0001, de 8 de abril de 2016, dictada por el Director Regional de Intervención 1 (e) de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

## 1. ANTECEDENTES

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** El Abg. Moisés Josué Valarezo Chica, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), mediante escrito de 1 de febrero de 2017, las 15h41, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 24 de enero de 2017, las 08h15, en la que se resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía IMPORPARIS S.A., representada por su Procurador Judicial, Dr. David Montece Villacís, en contra del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DGN-2016-0541-RE, emitida por dicha autoridad el 18 de julio de 2016, así como de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-1360-D001; y además dispone que, una vez ejecutoriado el fallo, el monto caucionado, sea devuelto a la compañía IMPORPARIS S.A., por la administración aduanera, conforme al artículo 324 del COGEP, ya que de acuerdo a lo resuelto en el fallo, no existen valores a pagar a la administración aduanera por parte de la compañía actora.

En el considerando 5 de la sentencia recurrida, el Tribunal *a quo* manifiesta que: *“5.3...SE ACORDÓ, conjuntamente con las partes, como objeto de análisis y resolución, de la presente causa, los siguientes PUNTOS DE CONTROVERSIA: i) DETERMINAR si para la valoración de las mercancías importadas por la compañía IMPORPARIS S.A. a través de las Declaraciones Aduaneras de Importación No. 028-2013-10-00623487; No. 028-2013-10-00607829; No. 028-2013-10-00464748; No. 028-2013-10-00500106; y, No.028-*

2013-10-00516094; la Administración Aduanera ha descartado la aplicación del primer método de valoración, transgrediendo las normas de valoración previstas tanto por la OMC como por la Comunidad Andina. ii) DETERMINAR si para la valoración de las mercancías importadas por la compañía IMPORPARIS S.A. a través de las Declaraciones Aduaneras de Importación No. 028-2013-10-00623487; No. 028-2013-10-00607829; No. 028-2013-10-00464748; No. 028-2013-10-00500106; y, No. 028-2013-10-00516094; la Administración Aduanera aplico (sic) correcta ó incorrectamente el tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares; y, si dio o no dio cumplimiento a las normas previstas en el Reglamento de Valoración de la Comunidad Andina". En lo que tiene que ver con el primer punto, el Tribunal en el considerando 7.4 (fs. 561) llega a la conclusión que: "...para la determinar en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías". En lo que se refiere al segundo punto objeto de la controversia, el Tribunal en el considerando 7.5 (fs. 561 vuelta) manifiesta que: "...lo que quiere decir que para que el valor de transacción de mercancías similares sirva de referente para la comparación con el valor de otras mercancías similares, en forma previa debe haber sido aceptado por la Aduana, es decir debe existir una declaración de importación que haya culminado con el pago de tributos para que se considere aceptada, y lo que es más, la determinación de ese valor debe haber sido realizado en base al valor

*de transacción. Al no existir constancia de que ello haya ocurrido, significa que la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares.”. Es en base de este argumento, que el Tribunal de instancia, en el numeral 7.6 de la sentencia impugnada, concluye señalando lo siguiente: “Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional”.*

## **1.2 De la sustanciación del recurso de casación.-**

A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

**1.2.1** Auto dictado por el doctor Juan G. Montero Chávez, Conjuez de esta Sala, en el que declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por el Abg. Moisés Josué Valarezo Chica, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el cargo de *falta de aplicación* del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).

**1.2.2** Sorteo de la causa número 09501-2016--00338, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal

de Casación integrado por la doctora Tatiana Pérez Valencia, Jueza Nacional Ponente; y, el doctor José Luis Terán Suarez y la doctora Ana María Crespo Santos, Juez y Jueza Nacionales respectivamente.

**1.2.3** Auto de 17 de marzo de 2017, las 11h00, dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la que se convoca a las partes a audiencia.

**1.2.4 Audiencia oral en la que fueron escuchados:** Por el recurrente Director General del Servicio de Rentas Internas, el abogado Franklin Andrés Cevallos Cabezas, con matrícula Foro Abogados 17-2015-54 y CC 060260086-8; y, por la contraparte la compañía IMPORPARIS S.A, el doctor David Jacob Montence Villacís, con matrícula Foro Abogados 09-2002-71 y CC 090799150-9.

**1.2.4.1 De los argumentos y alegaciones de la parte recurrente.-**

**RECURRENTE.-** El abogado Franklin Andrés Cevallos Cabezas, en defensa del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, manifiesta: *“La base de datos del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador es considerada como confidencial, esto que quiere decir, que los datos que están ingresados a través del sistema informático que mantiene la Aduana que es el Ecuapas son datos protegidos es decir que existe un sigilo de estos datos, esto por qué, porque la norma supranacional intenta proteger en primer lugar el comercio exterior interna proteger la competencia interna y la competencia externa entre los comerciantes y por ultimo proteger del comercio y el tráfico de estos datos que pueden ser utilizados por los diferentes actores dentro de sus comercios a fin de poder tener una competencia desleal.- Para romper este sigilo o para romper esta confidencialidad existen tres excepciones las cuales podrían ofrecerse esta información protegida, la primera es por autorización expresa de la persona al cual se le hace el cruce de información, la segunda es*

*por autorización del gobierno que haya autorizado y la tercera es mediante orden judicial”.*

#### **1.2.4.2 De los argumentos y alegaciones de la contraparte.-**

**CONTRAPARTE:** El doctor David Jacob Montence Villacís, en defensa de la compañía IMPORPARIS S.A, expone: *“Para poder determinar e identificar en el acto administrativo que la misma norma en la cual no se ha hecho lamentablemente, del art. 224 que se refiere a la información relativa al comercio exterior que precisamente es la que procesa el Servicio Nacional de Aduana y que ésta en la base de datos y que declara esta norma que la información estadística relativa al comercio exterior, estadística, todo el entorno que declara el importador en su documento de importación es público y podrá ser publicada de forma gratuita.- Tan cierto es esta norma y tan legal y tan evidente que no es confidencial, no tiene el carácter confidencial la información que procesa el Servicio Nacional de Aduana que la propia autoridad en su momento recurrida y que estuvo hace poco tiempo dirigiendo la Aduana dicta una resolución que sustentada en el art. 224 del COPCI ofrece como debe ser a todo el sector comercial y declara que la información que procesa el Servicio de Aduana es gratuita e incluso para que sea atendida determina un valor por los que pueda generar la información que cualquier persona o gremio jurídico solicite, por lo tanto las disposiciones legales que se han permitido darle atención por esta sala al recurso de la autoridad de aduana no se subsumen ni guardan ninguna relación a lo que ha resuelto el Tribunal de instancia”.*

#### **1.2.4.3 De la réplica de la parte recurrente.-**

**RECURRENTE:** La parte recurrente dice: *“La Administración Tributaria Aduanera dentro de la valoración que hace en el control posterior de las mercancías nacionalizadas tiene un procedimiento establecido el cual es en primer lugar analizar o examinar toda la documentación que el importador*

*ingresa con una información, con un requerimiento previo del interventor de la administración tributaria esto a fin de analizar el soporte que tenga el importador de las mercancías nacionalizadas.- Si conforme se ha probado en la rectificación de tributos el reclamo y en el tribunal de instancia no se logra soportar o fundamentar con la documentación presentada por el importador el valor declarado en la aduana es decir existe una inconsistencia clara a fin de que se generen dudas por parte del interventor el procedimiento a seguir después de la generación de estas dudas es descartar el primer método de valoración que es el valor de transacción, seguidamente sin ser nada arbitrario la misma norma supranacional indica que si no se logra identificar o existen inconsistencias o dudas por parte de la administración de este valor de transacción de las importaciones realizadas el paso siguiente a dar es el análisis de segundo método de valoración.- La misma normativa supranacional establece que si no hubo como realizar el análisis de las mercancías de valor de transacción primer método, si no existe la posibilidad de analizar unas mercancías idénticas segundo método, el paso siguiente es el análisis de las mercancías similares dentro del tercer método.- En ningún momento el importador utilizó este procedimiento establecido en la norma supranacional es decir solicitar mediante vía judicial este acceso a la información”.*

#### **1.2.4.4 De la réplica de la contraparte.-**

**CONTRAPARTE:** *La contraparte replica: “Los descartes a los que me he referido de primer y segundo método no bastan para la aplicación del tercer método tienen que cumplirse con los requisitos que no se encuentran en el acto administrativo y si no se encuentran en el acto administrativo como nosotros lo podemos impugnar.- Si no se cumplen con los requisitos que la misma norma supranacional no motiva el acto, si no motiva el acto el acto es nulo”.*

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 004-2012 de 25 de enero de 2012 y 341 -2014 de 17 de diciembre de 2014, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2015 y 02-2015 de 28 de enero de 2015, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como por el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 De la naturaleza, finalidad y límites del recurso de casación.-** El recurso de casación es extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la finalidad del recurso de casación es el control de la legalidad y de la correcta aplicación e interpretación del Derecho, sin que le sea permitido a la Sala de casación rebasar los límites fijados por el recurrente en el recurso.

**2.4 Del planteamiento del problema jurídico a resolver.-** La administración tributaria aduanera, en la audiencia convocada para conocer y resolver el recurso de casación, sustentó el mismo en el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto a criterio del recurrente la sentencia dictada por el Tribunal de instancia se encuentra viciada de *falta de aplicación* del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; art. 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas” (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) .

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: “*Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*”. Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. El caso quinto del art. 268 del COGEP tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo

recurrido; esta violación puede estar dada por *aplicación indebida* que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; es decir, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la **falta de aplicación**, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la *errónea interpretación* de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador. Por lo tanto, la invocación del caso quinto conlleva a que la Sala de Casación verifique si la sentencia emitida por el Tribunal *a quo* riñe con el derecho (*error in iudicando*); es decir, que los hechos sobre los que se discutió en la Sala de instancia han sido dados por ciertos y aceptados por las partes procesales, por lo que, no se podrán volver a analizar las pruebas presentadas por las partes dentro de la instancia.

El Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de su defensor, en su primera intervención argumentó que se configura la falta de aplicación de las normas de derecho invocadas en el recurso de casación, puesto que todas ellas se refieren al carácter protegido y confidencial que tiene la información que consta en la Base de Valor del SENA; que para romper este sigilo o confidencialidad existen tres excepciones; la primera por autorización expresa de la persona a la cual se le hace el cruce de información; la segunda por autorización del gobierno que haya autorizado; y, la tercera mediante orden judicial; que en este caso no hay orden judicial ni solicitud de parte, por tanto la Aduana no estaba obligada a revelar dicha información, descartándose que se haya incumplido con el deber de motivar la resolución administrativa; y, luego en su segunda intervención replicó que la administración tributaria aduanera dentro de la valoración que hace en el

control posterior de las mercancías nacionalizadas tiene un procedimiento establecido que contiene varios filtros, por lo que los saltos de un método a otro no son arbitrarios, pues inclusive se basan en la misma subpartida declarada por el importador.

Por su parte, la defensa técnica de la de la compañía IMPORPARIS S.A., en su primera intervención argumentó que nadie discute que la base de datos del SENAE tiene confidencialidad; que sin embargo la Aduana no ha dado cumplimiento a los requisitos que se exigen para la aplicación del tercer método de valoración. Para sustentar este criterio, se basa en normas de derecho que no fueron alegadas como infringidas por el recurrente y que por lo tanto procede que este Tribunal de Casación las considere y analice. Añade que las disposiciones legales invocadas por el recurrente no se subsumen ni guardan ninguna relación a lo que ha resuelto la Sala de instancia. Se refiere a la sentencia dictada por la Corte Constitucional en el caso de la empresa COALBRO, la cual no puede ser tomada en cuenta en este recurso por no ser pertinente al caso que nos ocupa. En su réplica señala que la Aduana no cumplió con el procedimiento, y que los descartes del primer y segundo métodos no bastan para la aplicación del tercer método de valoración; que si no se cumplen con los requisitos que la misma norma supranacional indica, el acto es nulo.

Como puede advertirse, las alegaciones del recurrente son que de conformidad con los artículos 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Impostadas” (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), que están siendo alegados como

infringidos en el presente recurso de casación, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, NO PODRÍA REVELAR EL CONTENIDO DE SU BASE DE VALOR como lo manifiesta la Sala en su sentencia, pues su contenido es información protegida, y además ÚNICAMENTE MEDIANTE ORDEN JUDICIAL, ésta puede ser revelada, ya que dichas normas le brindan el carácter de información reservada; que si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, para que de aquella forma todo sujeto pueda contradecir en lo que se crea afectado, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, conforme al art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante ORDEN JUDICIAL la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENA; que el art. 63 numeral 4, brinda la posibilidad al importador que, en uso del principio de oportunidad, SOLICITE AL TRIBUNAL QUE CONOCE LA ACCIÓN, QUE DISPONGA LA ORDEN DE REMITIR AL PROCESO LA INFORMACIÓN QUE FUE UTILIZADA PARA REALIZAR EL RESPECTIVO AJUSTE DE VALOR; SIN EMBARGO DICHO ACONTECIMIENTO NO SUCEDIÓ; que la ley no establece parámetros de arbitrariedad o actuaciones ficticias tal como pretende hacer creer la Sala recurrida; que el art. 225 del COPCI, es claro respecto a la calidad de “información protegida ” de los datos que reposan en la Base de Datos del SENA, y dicha calificación que le otorga la propia Ley no puede ser una arbitrariedad; que dicha información es RESTRINGIDA por su naturaleza y por la utilidad que la misma reviste para efectos de realizar las acciones de Control a las que está facultado el SENA.

Así las cosas, a fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria demandada estima infringidas.

CÓDIGO ÓRGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES

SECRET

*“Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos.*

*El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal”.*

RESOLUCION No. 1684 “ACTUALIZACIÓN DEL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571 – VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS” DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (Anterior art. 62 de la Resolución 846)

*“Artículo 63. Obligación de suministrar información.*

*1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales.*

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

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

4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo”.

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

“Artículo 10. Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial”.

**3.2 De la resolución del problema jurídico planteado.-** De la revisión de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal *a quo* consideró como hechos probados relevantes para la resolución los siguientes: “....6.1) Las PRUEBAS ANUNCIADAS por la compañía IMPORPARIS S.A., fueron inadmitidas por su

SECRETAR

*falta de pertinencia, es decir, por su falta de capacidad para aportar hechos que guarden relación con el objeto de la controversia, pues se trataba de Resoluciones regulatorias del SENA y de la Comunidad Andina y de varias sentencias judiciales de este Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil y una sentencia de la Corte Nacional de Justicia (...) 6.3)*

De la prueba actuada por la Administración Aduanera Accionada, del análisis del acto impugnado y del expediente del reclamo administrativo No. 110-2016 y de la Rectificación de Tributos No. JRP1-2015-1360-D001 de fecha 08 de abril de 2016; SE VERIFICA, que si bien la Administración Aduanera tuvo razones legales y técnicas para descartar el primero y segundo método de valoración; sin embargo, no aplicó correctamente el tercer método de valoración, al no haber identificado y detallado las mercancías con las que comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, generando como consecuencia la falta de motivación del acto impugnado”.

Es precisamente sobre esta última conclusión que el recurrente sostiene que CON DICHO ARGUMENTO DEJA DE APLICAR LO DISPUESTO EN LAS NORMAS ANTES SEÑALADAS QUE AMPARAN LA CONFIDENCIALIDAD DE LA BASE DE VALOR.

En efecto, a criterio de esta Sala Especializada, si bien es cierto que la normativa constitucional y tributaria exigen que las resoluciones y los actos administrativos de los poderes públicos deberán ser motivados (art. 76.7 letra I) de la Constitución y art. 81 del Código Tributario), este deber no se ve afectado por el hecho de que no aparezca, en la resolución impugnada o en su antecedente la rectificación de tributos, la identificación y detalle de las mercancías con las que la administración tributaria aduanera comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, puesto que en materia de valoración aduanera dicha información, que tiene el carácter de confidencial, sólo puede ser revelada por la autoridad aduanera con la autorización expresa

de la persona o del gobierno que la haya proporcionado o mediante orden de autoridad judicial. De ahí que, el argumento utilizado por la Sala *a quo* luego de citar el art. 15.2 b) del Acuerdo de Valoración de la OMC (fs. 560 vuelta), de que “...Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37.2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores...”, es un criterio desproporcionado y antojadizo del juzgador de instancia, que contraviene expresamente la normativa aplicable en materia de valoración aduanera que prohíbe tales exigencias. Por lo tanto, el argumento de que no existe transparencia respecto a los valores que se tomaron como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías, no constituye fundamento suficiente para concluir que existe una falta de motivación del acto impugnado, ya que para que aquello ocurra, la resolución administrativa debe adolecer de falta de requisitos, entre ellos, que no se señalen con precisión los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar tal decisión, que no se enuncien las normas de derecho en que se funda la resolución, y que no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, lo cual no acontece en el presente caso. Lo que sucede es que en materia de valoración aduanera, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) no puede revelar el contenido de su base de valor porque según lo previsto en el art. 225

del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), *“El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida”*, lo cual es concordante con lo dispuesto en el numeral 4 del art. 63 de la Resolución 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, que establece: *“La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo”*, numeral éste que dispone que: *“En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial”*; disposiciones éstas que son coherentes con lo dispuesto en el art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, se señala: *“Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial”*. En definitiva, el contenido de la Base de Valor del SENA E es información confidencial o protegida, la cual puede ser revelada únicamente mediante orden judicial. Es por esta razón que esta Sala Especializada, en voto de mayoría (recursos Nos. 538-2014; 364-2016; 381-2016; 446-2016; 544-2016; 635-2016, 117-2017, entre otros), ha sostenido que: **1.** El tercer método de valoración de mercancías está previsto en el art. 3 del Acuerdo sobre

Valoración de la OMC y su nota interpretativa; para establecer qué se entiende por mercancías similares nos remitimos al art. 15.2.b) de dicho Acuerdo que señala que son similares aquellas mercancías que sin ser iguales en todo, *“tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”*, y para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores: (i) su calidad, (ii) su prestigio comercial y (iii) la existencia de una marca comercial. **2.** La aplicación del método en cuestión permite a la administración aduanera, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, efectuar los ajustes necesarios para equiparar el precio de venta de las mercancías importadas al valor que dicho precio, que de acuerdo a la ley, debía alcanzar. En todo caso, dichos ajustes deben realizarse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. **3.** Los datos almacenados en una base de datos sobre valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación; así, en el caso en concreto, son pertinentes y aplicables las disposiciones constantes en los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI); 63 de la Resolución No. 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones, y, 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC); y, que han sido alegadas como infringidas por la autoridad tributaria aduanera en el presente recurso de casación. **4.** Del contenido de la normativa expuesta en el considerando 3.1 del presente fallo, no cabe duda que la información empleada para evaluar los riesgos potenciales con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercancías importadas, es de carácter

confidencial, por lo que los funcionarios de la administración aduanera autorizados para la obtención de la información, análisis y uso de la herramienta de perfiles de riesgo deberán guardar absoluta reserva y confidencialidad en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, la información que reposa en la Base de Valor del SENA E es restringida, pues protege la confidencialidad de la información que la administración tributaria aduanera obtiene de los contribuyentes, responsables o terceros para el cumplimiento de sus fines, garantizando los distintos niveles de control e indicadores de riesgo. **5.** Por lo expuesto, las conclusiones del Tribunal *a quo* (fs. 559) de que la administración tributaria aduanera: *“...no aplicó correctamente el tercer método de valoración, al no haber identificado y detallado las mercancías con las que comparó el valor de las mercancías objeto de la presente controversia, generando como consecuencia la falta de motivación del acto impugnado”*, transgrede la normativa interna y externa aplicable a la calidad de *“información protegida”* de los datos que reposan en la Base de Valor del SENA E, ya que es indudable que en el proceso de control posterior, como parte de la facultad determinadora de la administración tributaria aduanera, se determinó un perfil de riesgo para la compañía IMPORPARIS S.A., que ha dado origen a la verificación y la posterior rectificación de tributos en las importaciones de mercancías realizadas por la citada compañía. **6.** Las normas de derecho que tienen relación con la valoración de las mercancías en aduana, resguardan el carácter confidencial o protegido de la información contenida en las Bases de Valor del SENA E, la cual para el caso en particular, ha sido utilizada, en primer lugar, para establecer el perfil de riesgo, y en segundo lugar, para realizar la valoración y rectificación de tributos de las mercancías importadas por compañía IMPORPARIS S.A; y, dado que esta información por su particular característica de ser confidencial, solo podía ser revelada por pedido expreso de quien la suministró o por orden judicial, en aplicación del principio dispositivo, quedaba a criterio de la

accionante, dentro de la instancia administrativa o jurisdiccional, el solicitarla con el objeto de que una autoridad judicial ordene su exhibición. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, se parte de los hechos probados en la sentencia, de la revisión de ésta no consta como hecho probado que exista tal orden de autoridad judicial que haya sido inobservada por parte de la autoridad aduanera; motivo por el cual, este Tribunal de Casación considera que el vicio alegado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de *falta de aplicación* de los arts. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; 63 de la Resolución No. 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones; y, 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC), en la especie, sí se configura, y por ende también el caso quinto invocado por el SENAEC.

#### 4. DECISIÓN

4.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

#### 5. SENTENCIA

5.1 **CASAR** la sentencia dictada el 6 de enero de 2017, las 13h49, por el <sup>SECRETARÍA</sup> Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

5.2 Sin costas.

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



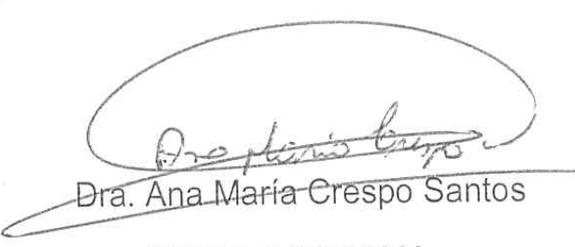
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ NACIONAL**



Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

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



Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico.-



Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

**RECURSO DE CASACIÓN**

**N° 09501-00338-2016 COGEP**

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

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

**ACTOR:** COMPAÑÍA IMPORPARIS S.A.

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

**(RECURRENTE)**

Quito, lunes 10 de abril del 2017, las 14h25.-----

**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 Abg. Moisés Josué Valarezo Chica, en calidad de Procurador Judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), interpone recurso de casación en contra de la sentencia de 24 de enero de 2017, emitida a las 08h15 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio N° 09501-2016-00338, instaurado en contra de la Resolución N° SENAE-DGN-2016-0541-RE de 18 de julio de

2016, mediante la cual se ha declarado sin lugar el reclamo administrativo N° 110-2016, propuesto en contra de la Rectificación de Tributos N° JRP1-2015-1360-D001 y cuyo fallo resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la Compañía IMPORPARIS S.A.-----

**1.2.- Argumentos del recurrente:** El casacionista fundamenta su recurso en los casos **segundo** y **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; del Art. 63 de la Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571”- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) así como considera infringidos los Arts. 89 y 92 del Código General de Procesos, Art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y Art. 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.-----

**1.3.- Actuaciones de sustanciación casacional:** En la sustanciación del presente recurso de casación se han realizados las siguiente actuaciones procesales: **1.3.1.- Admisibilidad:** Mediante auto de admisibilidad de 3 de marzo de 2017 a las 10h16, el Dr. Juan Montero Chávez, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite parcialmente el recurso de casación por el cargo planteado en función del **caso quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, pero únicamente por los cargos de: falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; del Art. 63 de la Resolución N° 1684 “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571”- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”

(anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC).-----

Tribunario  
SECRETARIA

**1.3.2.- Sorteo de la causa:** De conformidad con el acta de sorteo suscrita por la Secretaria Relatora de esta Sala Especializada realizada el 13 de marzo de 2017, y que consta a foja 17 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en este Tribunal integrado por las Juezas Nacionales doctoras Maritza Tatiana Pérez Valencia en calidad de ponente y Ana María Crespo Santos, y el Dr. José Luis Terán Juez Nacional. **1.3.3.- Convocatoria a audiencia:** De conformidad con lo que dispone el artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, esta Sala Especializada, mediante auto de 17 de marzo de 2017, 11h00, convocó a la audiencia que se llevó a cabo el día **martes 4 de abril de 2017 a las 10h00**, en la sala de audiencias, ubicada en el primer piso del edificio de la Corte Nacional de Justicia. -----

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

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

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

**2.3.- Audiencia:** En cumplimiento del auto de 17 de marzo de 2017 a las 11h00, se llevó a cabo la audiencia casacional, el día 04 de abril de 2017, de 10h00 a 11h25, en el segundo piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia. En la Audiencia participaron: Por el recurrente, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el abogado Franklin Andrés Cevallos Cabezas, con matrícula Foro Abogados No. 17-2015-54 y C.C. 060260086-8. Por la contraparte, compañía IMPORPARIS S.A., el Dr. Montece Villacís David Jacob, con matrícula Foro Abogados No. 09-2002-71 y C.C. 090799150-9.

**2.3.1.- De la intervención de las partes:** De conformidad con el Acta Resumen, que consta de fojas 33 a 35 del expediente se indica que el Recurrente en su primera intervención ha manifestado lo siguiente: *“La base de datos del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador es considerada como confidencial, esto que quiere decir, que los datos que están ingresados a través del sistema informático que mantiene la Aduana que es el Ecuapas (sic) son datos protegidos es decir que existe un sigilo de estos datos, esto por qué, porque la norma supranacional intenta proteger en primer lugar el comercio exterior interna proteger la competencia interna y la competencia externa entre los comerciantes y por ultimo proteger del comercio y el tráfico de estos datos que pueden ser utilizados por los diferentes actores dentro de sus comercios a fin de poder tener una competencia desleal.- Para romper este sigilo o para romper esta confidencialidad existen tres excepciones las cuales podrían ofrecerse esta información protegida, la primera es por autorización expresa de la persona al cual se le hace el cruce de información, la segunda es por autorización del gobierno que haya autorizado y la tercera es mediante orden judicial.”* Por su parte, la actora ha manifestado: *“Para poder determinar e identificar en el acto administrativo que la misma norma en la cual no se ha hecho lamentablemente, del art. 224 que se refiere a la información relativa al comercio exterior que precisamente es la que procesa el Servicio Nacional de Aduana y que ésta (sic) en la base de datos y que*

declara esta norma que la información estadística relativa al comercio exterior, estadística, todo el entorno que declara el importador en su documento de importación es público y podrá ser publicada de forma gratuita.- Tan cierto es esta norma y tan legal y tan evidente que no es confidencial, no tiene el carácter confidencial la información que procesa el Servicio Nacional de Aduana que la propia autoridad en su momento recurrida y que estuvo hace poco tiempo dirigiendo la Aduana dicta una resolución que sustentada en el art. 224 del COPCI ofrece como debe ser a todo el sector comercial y declara que la información que procesa el Servicio de Aduana es gratuita e incluso para que sea atendida determina un valor por los que pueda generar la información que cualquier persona o gremio jurídico solicite, por lo tanto las disposiciones legales que se han permitido darle atención por esta sala al recurso de la autoridad de aduana no se subsumen ni guardan ninguna relación a lo que ha resuelto el Tribunal de instancia.” **2.3.2.- De la réplica de las partes:** De conformidad con el acta resumen la parte recurrente en uso de su derecho a la réplica señaló lo siguiente: "La Administración Tributaria Aduanera dentro de la valoración que hace en el control posterior de las mercancías nacionalizadas tiene un procedimiento establecido el cual es en primer lugar analizar o examinar toda la documentación que el importador ingresa con una información, con un requerimiento previo del interventor de la administración tributaria esto a fin de analizar el soporte que tenga el importador de las mercancías nacionalizadas.- Si conforme se ha probado en la rectificación de tributos el reclamo y en el tribunal de instancia no se logra soportar o fundamentar con la documentación presentada por el importador el valor declarado en la aduana es decir existe una inconsistencia clara a fin de que se generen dudas por parte del interventor el procedimiento a seguir después de la generación de estas dudas es descartar el primer método de valoración que es el valor de transacción, seguidamente sin ser nada arbitrario la misma

*inconsistencias o dudas por parte de la administración de este valor de transacción de las importaciones realizadas el paso siguiente a dar es el análisis de segundo método de valoración.- La misma normativa supranacional establece que si no hubo como realizar el análisis de las mercancías de valor de transacción primer método, si no existe la posibilidad de analizar unas mercancías idénticas segundo método, el paso siguiente es el análisis de las mercancías similares dentro del tercer método.- En ningún momento el importador utilizó este procedimiento establecido en la norma supranacional es decir solicitar mediante vía judicial este acceso a la información.” Por su parte la contraparte en su réplica señaló que: “Los descartes a los que me he referido de primer y segundo método no bastan para la aplicación del tercer método tienen que cumplirse con los requisitos que no se encuentran en el acto administrativo y si no se encuentran en el acto administrativo como nosotros lo podemos impugnar (sic).- Si no se cumplen con los requisitos que la misma norma supranacional no motiva el acto, si no motiva el acto el acto es nulo.”*

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

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

a) ¿En la sentencia de instancia, se configura el vicio contenido en el **caso quinto del artículo 268 del Código General de Procesos** por falta de aplicación del Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e

Inversiones relacionado a las bases de datos; del Art. 63 de la Resolución N° 1684 "Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571" "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (anterior Art. 62 de la Resolución 846) de la Comunidad Andina de Naciones en cuanto a la obligación de suministrar información y del Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información?.....

### III. CONCEPTOS PREVIOS CASACIONALES

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

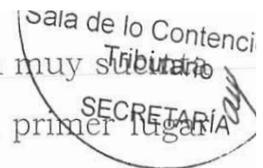
*objetivo, y que contienen errores in iudicando, errores facti in iudicando o errores procesales.*”. Partiendo de estas citas doctrinarias, es claro que el recurso de casación tiene la característica de un recurso extraordinario en virtud de que únicamente puede ser propuesto por los motivos expresamente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

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

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

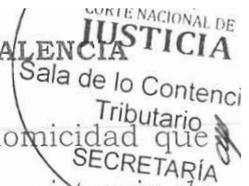
de sus actos administrativos y en la prestación de sus servicios. Sin embargo no hay que perder de vista que los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, contemplados en el artículo 300 de la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

ecuatoriano, en sí y creemos oportuno desarrollarlos de forma muy suya a continuación. El **principio de generalidad**, establecido en primer lugar en el artículo 300 de la Constitución, implica que todas las personas deben tributar, y en este sentido guarda especial concordancia con lo que dispone la regla contenida en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución de la República que establece en su parte pertinente que todas las personas gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *“Casi todas las aproximaciones doctrinales efectuadas sobre el principio de generalidad - <todos contribuirán...>- han tenido en cuenta las relaciones del mismo con otros principios informadores del tributo, destacando los de legalidad, capacidad económica e igualdad. Así tenemos que respecto al principio de legalidad, la generalidad traduciría los propios fines de la ley (la voluntad general de ésta) entendida como regulación abstracta o general de situaciones jurídicas que, de hecho, pueden resultar diversas. En conexión con los principios de igualdad y capacidad económica, la generalidad equivaldría a la prohibición de discriminaciones o privilegios en materia fiscal [...]”*. (Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 79). Carlos Giuliani Fonrouge señala que: *“Como derivación del principio de igualdad menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes prevista en la ley y no una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos. <el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto> [...]”*. Como podemos apreciar este principio es complejo al momento de definirlo de



(como el de legalidad, capacidad económica e igualdad) los cuales estudiados de forma integral nos permiten encontrar su alcance y límites al momento de interpretarlo dentro del contexto Tributario. En lo referente al **principio de progresividad** implica que el Tributo exigido debe guardar consonancia con la capacidad del obligado para pagarlo. Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora “*supone que la contribución que debe hacer un sujeto a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen.*” (Para Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, Lecciones de Derecho Tributario, IUSTEL, Madrid, 2010, pág. 84). En definitiva este principio tiene como propósito que en sistema tributario ecuatoriano, mientras mayor capacidad contributiva tenga una persona mayor deberá ser la tarifa su tributo, y en la práctica se lo puede ver reflejado en las fórmulas de cálculo del Impuesto a la Renta. Este principio guarda consonancia con la regla contenida al final del primer párrafo del artículo 300 que dispone: “*Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*”. El **principio de eficiencia** se traduce básicamente en “*dar satisfacción concreta a una situación subjetiva de requerimiento, en la forma cantidad y calidad y con los medios y recursos resultan idóneos para la gestión.*” (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Cuidad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 236). A este principio se lo puede ver desde varias dimensiones, una de ellas es en la creación y diseño de las normas tributarias otro en cuanto a la recaudación de tributos. En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. El

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



principio de eficiencia se acerca mucho al principio de economicidad que propugnaba Adam Smith que buscaba evitar el vicio de: *“la existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación, y el posible beneficio de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar por mantenimiento y empleo a grandes multitudes [...]”* (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). Así mismo, Adam Smith consideraba que el principio de economicidad tenía como propósito que: *“Todo impuesto debe ser recaudado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.”* (Dino Jarach, Abeledo Perrot, Buenos, Aires, 1996, págs. 8-9). El principio de **Simplicidad administrativa**, proviene esencialmente de los principios secundarios que caracterizan al procedimiento administrativo en su aspecto formal. Agustín Gordillo señala que: *“Es fundamental destacar que estos principios son secundarios respecto del principio del informalismo en favor del administrado, y que deben ser interpretados en forma congruente con él: No podrá, pues, disponerse una aceleración, simplificación o economía procesal que impliquen hacer riguroso el procedimiento, o perjudicar al administrado en su defensa; sólo cuando se han realizado las etapas sustanciales del procedimiento y satisfecho plenamente la defensa del interesado, cabe a la autoridad resolver rápida y simplemente: Pero si los hechos no han sido debidamente aclarados, o no ha habido suficiente oportunidad de defensa, entonces evidentemente estos principios no son de aplicación, y debe procederse cuidadosamente a producir la prueba necesaria, etc.”*. Por su parte Roberto Dromi destaca que: *“los mecanismos de la reducción de la complejidad pasan por la revisión de las estructuras y la reformulación de las normas para simplificar el acceso administrativo a la cosa pública y facilitar el vínculo comunicacional de la decisión del poder con el obligado o beneficiario por ella.”* (Roberto Dromi,

Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, pág. 208). En el contexto tributario este principio tiene como propósito facilitar a los contribuyentes medios sencillos para realizar tanto sus trámites administrativos cuantos sus declaraciones. Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. El **principio de irretroactividad** se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro. Dino Jarach señala que *“se entiende este principio como lógica consecuencia del propósito fundamental de la legalidad, esto es que los hombres en ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas del juego (the rules of the games) como sostiene el Profesor Hayek en el capítulo que se refiere al imperio del derecho, en su libro “The road to serfdom.”.* Sobre este principio Arístides Horacio M. Corti en su ensayo “Retroactividad impositiva y Derechos Constitucionales, parafraseando a Dina Jarach dice que: *“Si nos remontamos al significado político-constitucional de este principio como garantía de los derechos individuales y especialmente del derecho a la propiedad y de acuerdo también a lo expresado por ilustres escritores de la Revolución Francesa y del movimiento tendiente al Estado de derecho los impuestos deben ser ciertos y establecido por Ley, no solo para que exista una garantía formal, sino también para que los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo las reglas del juego... es decir, que los ciudadanos, cuando realizan un acto de su vida económica, saben cuáles son las consecuencias que deben esperar> y añade que <Interpretando a la luz de este fundamento, el principio de legalidad*

*significa que no solo el impuesto debe ser establecido por ley, sino que debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados imponibles.”* (Aristides Horacio M. Corti; Retroactividad impositiva y derechos constitucionales; en Revista Jurídica Argentina La Ley Revista impuesta Derecho Tributario Doctrinas Esenciales Tomo I, Buenos Aires; 2010, págs. 311-312). El **principio de equidad** constituye un concepto más avanzado que el principio de igualdad, pues el segundo no hace diferencias entre las personas mientras que el primero toma en consideración las diferencias que pueden existir entre ellas. Osvaldo Soler nos dice que *“la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos provocan el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.”*. Por su parte Roberto Dromi señala que: *“La igualdad no sólo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación. [...] La equidad administrativa es un principio aplicable a todas las actuaciones estatales. Por ello se ha hablado de la racionalidad de la desigualdad, cuando la actividad administrativa ha dotado tratamientos distintos a supuestos en esencia idénticos. Así el principio de equidad informa el sistema tributario, por el cual el contribuyente responde por los tributos según su capacidad económica.”*. Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11ª Edición, Editorial Ciudad Argentina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). El **principio de transparencia** se la puede definir desde dos esferas, la primera dentro de las actuaciones de la administración tributaria, y la segunda en cuanto al contenido de las normas de carácter tributario. En

cuanto a las normas de carácter tributario, sean estas leyes, ordenanzas, reglamentos, circulares, etc., deben ser claras y precisas, es decir entendibles y que no causen incertidumbre a los contribuyentes. En lo relativo a la transparencia dentro de la administración tributaria, los procedimientos que se implementen deben ser puestos en conocimiento de los administrados para que puedan ejercer su derecho a defensa, así como la información que posea la administración debe ser pública y disponible para todas las personas, claro está con ciertas limitaciones que la misma Ley dispone que debe ser guardada bajo sigilo por ser calificada como privada o reservada. Roberto Dromi indica que: *“La transparencia y su derivada, la publicidad de los actos públicos, son valores predicados por la ética pública que deben imperar en todas las facetas y dimensiones de la gestión administrativa estatal o no. La transparencia administrativa exige la concurrencia de ciertos elementos parte y que configuran un concierto de conocimiento, conciencia, comunicación y control. Son tales exigencia una publicidad real, la participación auténtica de los administrados en el quehacer público, la información efectiva de los actos de la Administración, la celebración de audiencias públicas, el libre acceso o ingreso irrestricto a la documentación administrativa, la legitimación colectiva sectorial o supraindividual, en defensa de los intereses comunes de los administrados, la competencia posible, la motivación causada y fundada en todos los actos del poder administrador; las defensas públicas o sociales y el control eficaz de los actos estatales. Todos estos aspectos viabilizan la correcta actuación en el marco del debido proceso adjetivo.”* En lo relacionado al **principio de suficiencia recaudatoria**, es necesario señalar que constituye un principio innovador dentro del ámbito constitución al tributario y comprende el hecho que los ingresos provenientes de los tributos asegure el financiamiento del gasto público. A este respecto la Corte Constitucional ecuatoriana ha señalado que: *“[...] se advierte que el mismo se consolida a través de los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, lo cual*

*permite que el Estado a través de la administración tributaria, tenga en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. Aquel principio se sustenta en la norma consagrada en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución, que establece: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15) Cooperar con el Estado y en la comunidad social, y pagar los tributos establecidos por la ley". (Sentencia N° 038-16-SIN-CC de 15 de junio de 2016, caso N° 0010-13-IN). Teniendo en cuenta todo lo hasta aquí señalado es claro que los principios enlistados en el primer párrafo del artículo 300 son básicos dentro de la estructura de todo el sistema tributario ecuatoriano, sin embargo no hay que descartar otros principios difuminados en el resto de la Constitución ecuatoriana, por ejemplo el de solidaridad dentro del esquema del buen vivir, el de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad formal y material, entre otros. Estos mandatos de optimización, permiten analizar el espíritu de las normas tributarias dentro del ejercicio hermenéutico que se realiza al administrar justicia por los órganos jurisdiccionales, es por ello que su importancia es neurálgica al momento de realizar los respectivos controles de legalidad.-----*

Tributario  
SECRETARÍA  
para el

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

**4.1.-** Esta Sala Especializada procederá a continuación a realizar el análisis del problema jurídico establecido en el numeral 2.5.1 de esta sentencia el cual se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y en tal sentido se realiza las siguientes consideraciones y análisis. **4.1.1.-** El problema jurídico materia del presente análisis se relaciona al caso quinto del artículo 268 del Código

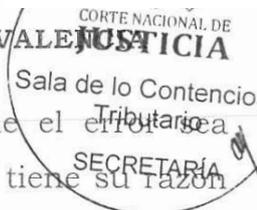
General de Procesos que establece: “*Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.*”.

**4.1.2.-** La doctrina entiende al vicio contemplado en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos como una violación directa de la Ley, lo que conlleva a que el Tribunal de Casación verifique, a través del respectivo control de legalidad, si el fallo recurrido riñe con el derecho (*error in iudicando*), al comprobarse si sobre los hechos considerados como ciertos en el edicto de instancia, fueron aplicados correcta y de forma debida las normas pertinentes a los mismos. En el presente caso el vicio denunciado es de la falta de aplicación y errónea interpretación de normas de Derecho. El autor Tolosa Villabona Luis Armando, (Teoría y Técnica de Casación, Editorial Doctrina y Ley, Bogotá Colombia, página 359 en cuanto a la **falta de aplicación** de normas de Derecho señala que: “*Ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por haberle restado validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto*”. Frente a los referidos vicios, la labor del Juez Casacionista es realizar el control de legalidad sobre el edicto recurrido, teniendo en cuenta si las normas aplicadas se les ha otorgado el alcance correcto, o si las normas aplicadas fueron las pertinentes o si ha existido omisiones en la aplicación de normas, tomando en cuenta claro está, en función de los hechos probados y dados por ciertos por el Tribunal de instancia, ya que no cabe revalorización nuevamente de la prueba, quedado vedado el debate de los hechos materiales en función de la causal alegada. En el caso de configurarse el referido yerro, la Sala de Casación estaría en la obligación de casar la sentencia recurrida. **4.1.3.-** Vale señalar también que el vicio que contempla el quinto caso del artículo 268 del Código Orgánico General



**RECURSO DE CASACIÓN**  
**N° 09501-00338-2016 COGEP**

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



de Procesos tiene como presupuesto de configuración que el error sea determinante en la parte dispositiva de la sentencia, y esto tiene su razón de ser, por cuanto no siempre un error de aplicación, no aplicación o interpretación de norma va ligado a la *ratio decidendi* de la sentencia, pudiendo ocurrir que en algunas ocasiones estas faltas pueden estar contenidas en las *obiter dicta* de la sentencia recurrida. Teniendo como premisa lo señalado a continuación, dentro del ejercicio de control de legalidad de la sentencia, es necesario analizar y señalar, los hechos considerados como probados y ciertos por el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida. -----

**4.2.- Normas denunciadas:** Para iniciar con el análisis que amerita el presente caso, se procederá a transcribir lo que señalan las normas denunciadas como infringidas, esto es: Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones: **“Art. 225.- Base de datos.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.”.**

Decisión 571”- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas” (anterior Art. 62 de la Resolución 846): “**Artículo 63.** *Obligación de suministrar información. [...] 4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.*”. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC): “**Artículo 10.** *Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.*” .-----

**4.3.- Hechos probados:** Como hemos señalado en varios apartados de esta sentencia, el caso quinto de casación, se relaciona a la verificación de la correcta subsunción de las normas aplicadas al caso a los hechos considerados como probados en la sentencia de instancia, por lo tanto, a continuación citamos lo pertinente del fallo de instancia: “**7.3.-** [...] *El hecho de que afirme haber comparado con valores constantes en la Base de Datos de la Aduana, sin identificar plenamente cuáles son las mercancías que han servido de referencia, de ninguna manera se justifica la aplicación del tercer método de valoración, puesto que no permite saber a ciencia cierta si efectivamente las mercancías con las que se ha comparado son similares, es decir tienen características y composición semejante, cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, así como tampoco permite saber si* (

*dichas mercancías consideradas como similares han sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades, puesto que en caso contrario la Aduana tiene la obligación de realizar los ajustes correspondientes,[...]". "7.4.- [...] Esto implica que para la aplicación del tercer método de valoración, por otro lado, la administración aduanera primeramente tiene que identificar las mercancías similares con las que va a realizar la comparación, como así lo establecía el Art. 37. 2 (41.2) del Reglamento de Valoración de la CAN, y luego detallar en forma minuciosa la aplicación de dicho método, especificando claramente los datos y demás características de las mercancías similares con las que se ha comparado, es decir que tengan características y composición semejante, que cumplan las mismas funciones y sean comercialmente intercambiables, teniendo en cuenta siempre su calidad, prestigio comercial y la marca, puesto que de otra manera los datos resultarían ficticios y por ende la decisión resultaría arbitraria, generando como consecuencia incertidumbre e inseguridad en los importadores, en franca transgresión de la seguridad jurídica garantizada en el Art. 82 de la Constitución,[...] Como colofón del análisis realizado, para la determinar (sic) en valor en aduana de las mercancías en base al tercer método de valoración, no basta justificar el descarte del primer método y segundo, así como tampoco basta con argumentar que los valores de mercancías similares han sido tomadas de la base de datos de la Aduana, puesto que de ser así la Aduana bien podría tomar de referencia el valor de cualquier tipo de mercancías, a pretexto de que son similares según su base de datos, lo que sin duda resulta claramente atentatorio contra las normas de valoración, cuyo espíritu está orientado a que haya total transparencia respecto a los valores que se toman como referencia para la determinación de valor en aduana de las mercancías.[...]". " 7.5.- [...] lo que quiere decir que para que el valor de transacción de mercancías similares sirva de referente para la comparación con el valor de otras mercancías similares, en forma previa debe haber sido aceptado por la Aduana, es decir debe existir*

Tributario  
SECRETARÍA

*una declaración de importación que haya culminado con el pago de tributos para que se considere aceptada, y lo que es más, la determinación de ese valor debe haber sido realizado en base al valor de transacción. Al no existir constancia de que ello haya ocurrido, significa que la Autoridad Aduanera no hizo una cabal aplicación del tercer método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares.”. “7.6.- Al haber procedido en la forma descrita en el acápite anterior, implica que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo según lo señalado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, lo que releva a este Tribunal de cualquier análisis adicional.- [...]”.(el subrayado me corresponde).-----*

#### **4.4.- Control de legalidad en relación a las normas calificadas como**

**infringidas: 4.4.1.-** Del texto transcrito en el numeral que antecede se evidencia que el Tribunal de instancia ha tomado en consideración, como hecho cierto y probado, que la autoridad demandada incumplió con su obligación de motivar el acto administrativo, lo que provoca la nulidad del mismo. **4.4.2.-** En relación al cargo de falta de aplicación de las normas consideradas como infringidas señala el casacionista que el Tribunal *A quo* en reiteradas veces en su sentencia que “*no existe ninguna constancia del cuál es el valor en aduana de las mercancías similares con el que se ha comparado para la aplicación de este método*” y que con este argumento se deja de aplicar las normas que amparan la confidencialidad de la base de valor, limitando a la Administración Aduanera de no poder brindar o “individualizar” con fecha y número de refrendo que se extrajo para hacer el respectivo ajuste sin orden judicial como requiere la Sala, ya que de lo contrario el SENAE, estaría infringiendo lo dispuesto en las normas de la CAN así como el Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Señala que el Tribunal *A quo* fundamenta su decisión de revelar la base del valor amparándose en el Art. 76, numeral 7 literal l) de

la Constitución de la República y sobre este aspecto si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación, no es menos cierto que en materia de valoración aduanera, de conformidad con el Art. 63 de la Resolución 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar mediante orden judicial la revelación de los refrendos utilizados para el respectivo ajuste de valor que fueron extraídos de la Base de Valor del SENA, artículo que dejó de aplicar la Sala en su decisión. Argumenta también que la aseveración del Tribunal de que las decisiones tomadas por la Administración Aduanera no cumplen con lo dispuesto en el Art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República, es falso ya que la misma se encuentra enmarcada dentro de la legislación vigente y cumple con los presupuestos jurídicos contemplados en el Art. 76, numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República y el Art. 81 del Código Tributario ya que el acto administrativo señala claramente cuáles son las normas legales en las que se fundamenta la decisión tomada así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración en relación a los hechos sujetos a la controversia. Indica que el Art. 63, numeral 4 de la Resolución N° 1684 brinda la posibilidad al importador de solicitar al Tribunal que conoce la acción, disponga la orden de remitir al proceso la información que fue utilizada para realizar el respectivo ajuste de valor; sin embargo dicho acontecimiento no sucedió, por lo que mal hace la Sala en culpar al SENA indicando que se ha dejado en indefensión al importador, cuando este tuvo la oportunidad de solicitar dicha información y no lo realizó, siendo esta la única situación que prevé la normativa comunitaria para revelar tal información. Manifiesta que la Ley no establece parámetros de arbitrariedad o actuaciones ficticias como pretende hacer creer la Sala en la parte resolutive de la sentencia ya que una afirmación de tal magnitud atenta contra el principio de legalidad y la presunción de legalidad y legitimidad con la que se encuentran investidos los actos administrativos. Manifiesta que el Art. 225 del COPCI es claro

respecto a la calidad de “información protegida” de los datos que reposan en la Base de Datos del SENA, siendo esta información **“RESTRINGIDA”** por su naturaleza y por su utilidad. Indica que si la Sala de instancia aplicando el principio de legalidad quería revisar si el acto que sirvió de antecedente a la resolución impugnada se encontraba debidamente motivado, esta debió aplicar la normativa señalada como infringida en razón de que la misma debió ser aplicada al verificar la legalidad de la rectificación de tributos, antecedente de la resolución impugnada, en virtud de que dicha normativa prohíbe lo que la Sala pretende que el SENA cumpla. Finalmente culmina haciendo mención y transcribiendo partes de las sentencias de los juicios N° 17751-2016-0381 ( TDT N° 2 09501-2015-00044), N° 17751-2016-0364 (TDT N° 09503-2014-0009), 17751-2014-0538 (TDT N° 09504-2014-0003) y N° 17751-2016-0446 (TDT N° 09504-2015-00076) . **4.4.3.-** Respecto a estas argumentaciones cabe precisar que la falta de aplicación de las normas denunciadas deben examinarse en función del hecho dado como cierto por el Tribunal de origen, por lo que es importante destacar el Art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones relacionado a las bases de datos, determina que las Administraciones Tributarias allí descritas pueden tener libre acceso sin restricción a las bases de datos de varias entidades públicas; a la vez que establece que los servidores públicos que no entreguen dicha información a las entidades tributarias habilitadas en esta disposición, serán sancionados con la destitución, disponiendo finalmente que el contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana es información protegida que, **“su acceso no autorizado”** o la **“utilización indebida”** sobre dicha información, será sancionada conforme el Código Penal. Del examen jurídico, teórico y usual de esta disposición, que regula las atribuciones de las administraciones tributarias para la solicitud de información, así como la calificación de esta información como “protegida” para fines de “accesos no autorizados” así como de “utilización indebida”,

se observa que no guarda la debida pertinencia, con el hecho probado aseverado por los juzgadores de instancia, de que el acto impugnado carecía de motivación. Por su parte el Art. 63 de la Resolución N° 1684 referente a la “Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571- “Valor en Aduana de las Mercancías Importadas”, mantiene relación con la obligación de suministrar información, constriñendo a dos condiciones a cumplir para que la información sea considerada como confidencial, que a saber son: a) que sea información de la transacción comercial y b) y que los valores se encuentren en proceso de investigación o estudio; evidentemente esta disposición tampoco mantiene pertinencia alguna con la decisión material de instancia que en el acto impugnado no existe motivación. Finalmente el Art. 10 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (Acuerdo de Valoración de la OMC) que trata sobre la confidencialidad de la información y cuyo contenido establece la salvedad de que la información confidencial pueda ser revelada en el contexto de un procedimiento judicial; de igual manera no es subsumible al hecho material probado por el Tribunal de instancia, relacionado a la falta de motivación de del acto impugnado. **4.4.3.-** Adicionalmente, es oportuno manifestar que la Administración Aduanera al ejercer su facultad para la redeterminación de tributos de control, **debe enmarcar su actuación estrictamente en lo establecido, en la norma comunitaria, así como en la normativa nacional**, a la vez que debe imprescindiblemente motivar sus actos, en función de lo dispuesto en el Art. 76, literal l), numeral 7 de la Constitución de la República y así habilitar el derecho a la defensa de los administrados en virtud de lo establecido en el Art. 76, numeral 7, literal a) que dice: *“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...] a) Nadie podrá ser privado*

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

*del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.[...]”.*

Para los propósitos antedichos debe motivarse en cada caso, sobre la aplicación de los métodos de valoración que la Administración está habilitada a realizar, en mira a la ejecución de los procedimientos de control posterior para la rectificación de tributos; sobre todo identificando en un informe motivado de manera clara la configuración de cada una de las variables que conforman cada método de valoración como por ejemplo los productos y precios para que el importador conozca la forma cómo se determinó la obligación tributaria, el adoptar este procedimiento no quiere decir que se revele información personalísima de cada contribuyente como por ejemplo su nombre o su RUC y más aun tomando en cuenta el verdadero alcance que las normas nacionales y supranacionales sobre comercio exterior otorgan, al tratamiento de la información de las bases de datos de la Administración Aduanera. La auditoría en materia tributaria y aduanera consiste en un entramado complejo de actos que se van sucediendo, iniciando por el perfil de riesgos que detecta la Administración Aduanera, para establecer la factibilidad de la determinación, posteriormente, se realiza el procedimiento en donde deberá tomarse en cuenta la metodología, variables y exposición de parámetros que identifican la forma cómo se realiza la determinación, precautelando el debido proceso en la gestión tributaria de la Administración Aduanera que permitan motivar sus actos administrativos; sin que ello signifique violentar, el principio de reserva y sigilo de la información tributaria. -----

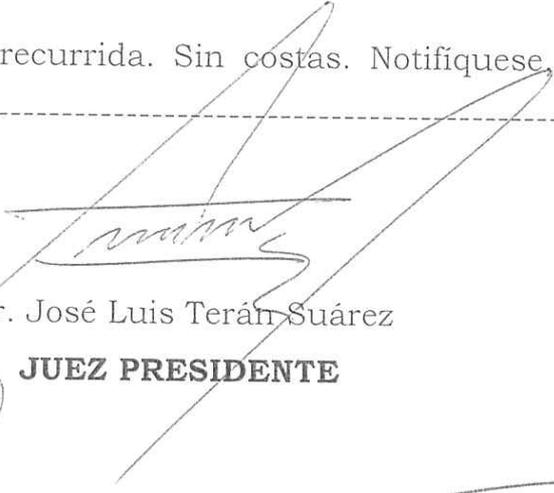
**V.- DECISIÓN**

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

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

**VI.- SENTENCIA**

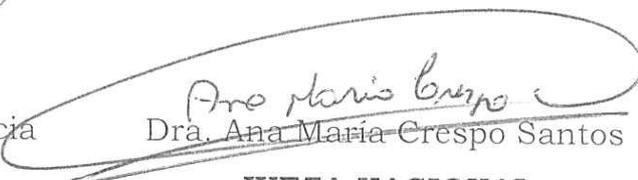
No se casa la sentencia recurrida. Sin costas. Notifíquese, devuélvase y publíquese. -----

  
Dr. José Luis Terán Suárez

**JUEZ PRESIDENTE**

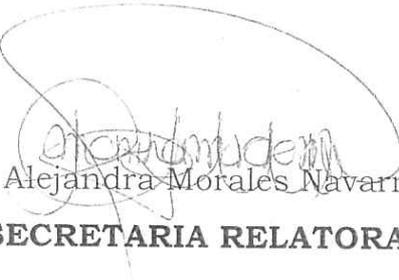
  
Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

**JUEZA NACIONAL**

  
Dra. Ana María Crespo Santos

**JUEZA NACIONAL**

Certifico:

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete

**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, lunes diez de abril del dos mil diecisiete, a partir de las dieciséis horas y cuatro minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: MONTECE VILLACIS DAVID JACOB, P. L. D. Q. F. DE LA COMPAÑIA IMPORPARIS S. A. en el correo electrónico estudio.legal@hotmail.com, dmontece@estudiolegal.com.ec del Dr./Ab. MONTECÉ VILLACÍS DAVID JACOB. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico moises-2806@hotmail.com, 3198.direccion.general@aduana.gob.ec, mvalarezo@aduana.gob.ec, 1346.sar@aduana.gob.ec, fcevallos@aduana.gob.ec del Dr./Ab. VALAREZO CHICA MOISÉS JOSUÉ. Certifico:

  
ABG. MARTHA ALEJANDRA MORALES NAVARRETE  
SECRETARIA RELATORA

MARIA.GALLARDOA

**RAZÓN:-** Siento como tal que las veintiséis (26) copias que anteceden son iguales a su original constantes en el Recurso de Casación No. 09501-2016-00338 (Juicio No. 09501-2016-00338) que sigue la Cía. IMPORPARIS S.A., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas Quito, 17 de abril de 2017. Certifico.-

  
Ab. Alejandra Morales Navarrete  
**SECRETARIA RELATORA**





Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR**

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

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

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

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

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