

# REGISTRO OFICIAL

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**RESOLUCIONES:**

**SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**R416-2018, R420-2018, R424-2018, R425-  
2018.**

**RESOLUCIÓN NO. 416-2018**

Recurso de Casación No. 13501-2014-0129

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

**PONENCIA:** Dr. Darío Velástegui Enríquez

**ACTOR:** INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA. (Recurrente)

**DEMANDADO:** Director General del Servicio de Rentas Internas. (Recurrente).

Quito, a martes 2 de octubre del 2018, las 16h38.-

**VISTOS:** (13501-2014-0129)

**I. ANTECEDENTES:**

**1.1.** El doctor Oscar Terán Terán, en calidad de Presidente de INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA; y, el abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, en calidad de Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, interponen recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, el 27 de abril del 2017, las 14h49, dentro del juicio de impugnación No. 13501-2014-0129, deducido por el doctor Oscar Terán Terán, en calidad de Presidente de INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, en contra de la Resolución No: 917012014RREV000799, de fecha 23 de octubre del 2014, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que relativo al proceso de devolución de IVA correspondiente a los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2009 y enero de 2010, fallo que en su parte relevante señala: "(...) *acepta parcialmente la demanda propuesta por la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A., INEPACA, y declara la*

*invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejándola sin efecto por los considerandos consignados en esta sentencia. Adicionalmente, se reconoce el derecho del accionante a la devolución del IVA que le fue oportunamente devuelto mediante catorce resoluciones dictadas por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas, con las correcciones que constan en esta sentencia, esto es, negándose el derecho del contribuyente únicamente en los siguientes conceptos y valores: suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA “o”, que corresponde al IVA proporcional sin derecho a devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago. Sin costas ni honorarios que regular. Actúe el Dr. Juan José Proaño Zúñiga, quien ha sido designado Juez Titular del Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en Portoviejo, mediante Acción de Personal No. 6529-DNTH-2016-JT, de fecha 28 de julio del 2016. (...)*”.

**1.2.** La pretensión jurídica del doctor Oscar Terán Terán, en calidad de Presidente de INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, es que: “(...) LA SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL, EN BASE A LA causal QUINTA DEL Art. 3 de la **Ley de Casación**, que es la causal SEGUNDA del Art. 268 del **Código Orgánico General de Procesos**, específicamente por **adoptar decisiones incompatibles entre sí en la parte dispositiva de la Sentencia, CASAR LA SENTENCIA RECURRIDA**, ya que infringe el artículo 76.7.l) de la Constitución que obliga al juez a motivar adecuadamente una Sentencia”; y, mientras que la pretensión jurídica del abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, en calidad de Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, es que: “(...) la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, infringe normas de derecho, al haber adoptado decisiones contradictorias, o incompatibles de las consideraciones y la resolución final de la sentencia, propongo el Recurso de Casación en contra de la sentencia dictada el 28 de abril de 2017; y, solicito a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de

*Justicia case la sentencia y dicte lo que corresponde en derecho” (Transcripciones de los escritos correspondientes); y,*

**1.3.** El recurso de casación interpuesto por la INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA., fue admitido a trámite por el Tribunal Ad quo mediante auto de 11 de mayo del 2017, las 15h26; y, el recurso de casación interpuesto por Servicio de Rentas Internas, fue admitido a trámite por el Tribunal Ad quo mediante auto de 25 de julio del 2017, las 10h55, ante los Jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competente para conocer y resolver este recurso.

## **II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:**

**2.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia tiene competencia para conocer los recursos de casación según lo dispuesto en los artículos 184 de la Constitución de la República del Ecuador, numeral primero del segundo inciso del art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial y numeral 2 del art. 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición reformatoria segunda numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos y 1 de la Ley de Casación. Del acta de sorteo que consta a fojas 14 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Juez Ponente; en la doctora Ana María Crespo Santos y en el doctor José Luis Terán Suárez en sus calidades de Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resoluciones N° 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y la Resolución N° 009-2018 de 23 de enero del 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura: Resoluciones N° 01-2018 de 26 de enero del 2018 y 02-2018 de 1 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

## **III. VALIDEZ**

**3.1.** Para la tramitación de este recurso extraordinario de casación, se ha observado el cumplimiento de las solemnidades inherentes para esta clase de

impugnaciones; por tanto al no existir ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y al no existir nulidad alguna que declarar, con autos para resolver se considera:

#### IV. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

**4.1.** El doctor Oscar Terán Terán, en calidad de Presidente de INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA., (en adelante INEPACA), fundamenta su recurso de casación con base en la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, cuyo yerro lo sustenta en que en su parte dispositiva de la sentencia adopta decisiones incompatibles entre sí, infringiendo el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador. En tanto que, el abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, en calidad de Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, fundamenta su recurso de casación con base en la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, cuyo yerro lo sustenta en el vicio de que la sentencia emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, el 28 de abril de 2017, en su parte dispositiva adopta decisiones contradictorias, infringiendo los art. 273 del Código Tributario; y, 274 y 275 del Código de Procedimiento Civil. Recursos de casación que mediante auto de fecha 17 de noviembre de 2017, las 10h12, el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia a esa fecha, declaró admisible el recurso de casación al amparo de la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación.

**4.1.1.** El doctor Oscar Terán Terán, representante legal de INEPACA fundamenta el vicio de adoptar en sentencia una decisión incompatible, infringiendo el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, de la siguiente manera: *“(...) Al haber declarado absolutamente nula la Resolución impugnada del H. Tribunal, debía considerar que esa Resolución no podía causar ningún efecto jurídico, sin embargo en la parte final de su Sentencia declara que mi representada tiene que devolver el IVA contenido en ciertos comprobantes de venta contemplados en esa resolución como indebidamente*

*informados. Es decir, en la misma Sentencia el H. Tribunal declara la existencia jurídica de la Resolución, pero en virtud de una parte de su contenido ordena a mi representada devolver un monto del IVA previamente devuelto por el SRI. Estas decisiones son incompatibles entre sí, pues no pueden al mismo tiempo reconocerse la inexistencia de un Acto y por otro otorgarle efectos. Si la Resolución es absolutamente nula, entonces no existe y si no existe, no se me puede obligar a nada en virtud de ella, como ocurre en este caso (...)*”.

**4.1.2.** Respecto del vicio alegado por la Administración Tributaria, esto es decisiones contradictorias, infringiendo el Art. 273 del Código Tributario; y, 274 y 275 del Código de Procedimiento Civil, expone que: “(...) *El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, en el considerando CUARTO de la sentencia identifica como puntos controvertidos de la causa dos situaciones, primero el establecer si se produjo o no incumplimiento del plazo para resolver el recurso de revisión previsto en el Código Tributario; y, segundo si son o no válidas en derecho las objeciones que tuvo la Directora General del SRI para exigir el reintegro del IVA ya devuelto al contribuyente, por tanto si se incurre o no en falta de motivación. Posteriormente el Tribunal decide, que en el fallo recurrido, aceptar parcialmente la demanda presentada por la compañía accionante, inicialmente por una supuesta falsa falta de motivación de la Resolución impugnada y además debido a una supuesta falta de competencia de la autoridad que resuelve el acto administrativo impugnado; es decir en su parte considerativa decide declarar la nulidad absoluta, pero en su parte resolutive en la que acepta parcialmente la demanda declara la nulidad parcial (...)*”. Después de la transcripción del considerando SEXTO del fallo recurrido, el recurrente señala que: “(...) *al referirse a la motivación del acto impugnado, el tribunal manifiesta claramente que la resolución número 917012014 RREVO00799, carece de valor jurídico porque no se encuentra debidamente fundamentada; pero a pesar de ello, reconoce que en una parte de los comprobantes de venta negados por la Administración Tributaria, por la suma de USD 805,70 no deben ser devueltos al sujeto pasivo porque corresponden a comprobantes que no cumplen con los requisitos legales establecidos para ser sujetos a la devolución del Impuesto al valor agregado, he aquí una primera contradicción en la redacción de la sentencia recurrida*”. Más adelante al referirse a la falta de competencia, transcribiendo el considerando SÉPTIMO del fallo recurrido,

puntualiza lo siguiente: “(...) el juez mal hace en manifestar que el acto administrativo es nulo por falta de competencia, esto debido que el artículo 75 del Código Tributario, claramente indica que la competencia tributaria es la potestad que la ley otorga a determinada autoridad para conocer y resolver asuntos de carácter tributario; autoridad que en el presente caso correspondía el economista Ximena Amoroso Íñiguez, quién a la fecha de emisión de la Resolución 917012014PREV000799, es decir el 23 de octubre de 2014, tenía la calidad de Directora General del Servicio de Rentas Internas y como consta en el acto impugnado fue quien suscribió el mismo. Si bien el artículo 85 del Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) menciona que la competencia administrativa, se mide en razón del tiempo en el que se puede ejercer válidamente la competencia; esto no quiere decir que en el supuesto hecho de que un acto administrativo no haya sido resuelto en el tiempo que la ley establece, la autoridad tributaria deje de ser quien tenga la potestad para conocer y resolver los asuntos tributarios, en otras palabras, en el presente caso, aun cuando la Resolución hubiera sido aparentemente emitida fuera del plazo de los 90 días otorgados por el Código Tributario, la autoridad tributaria competente para resolver era la Directora General del Servicio de Rentas Internas, incluso cuando hubiera operado silencio administrativo (...)”. Finalmente después de transcripción la parte resolutive, expone que: “(...) el juzgador a pesar de haber sido reiterativo indicando que la Resolución No. 917012014RREV000799 es nula por falta de motivación y falta de competencia, finalmente reconoce la validez de las Resoluciones No. 113012009RDEV005646, 113012010RDEV000564, 113012010RDEV000565 y 113012010RDEV0006287 que inicialmente establecieron una devolución automática del Impuesto al Valor Agregado al actor; a pesar de ello a su vez niega el derecho del actor sobre un total de USD 805,70, por un IVA pagado en comprobantes de venta que no fueron aceptados justamente en la Resolución que el Tribunal declara nula. Además de las incongruencias expuestas en la parte considerativa de la sentencia y la motivación infundada y errada sobre todo en cuanto a la falta de competencia, el Tribunal claramente adopta una decisión final contradictoria, que no está relacionada con los considerandos de la sentencia, esto se nota claramente cuando **a pesar de manifestar que la resolución impugnada es absolutamente nula por falta de competencia de la autoridad que la emite, le dispone al sujeto pasivo reembolsar a la Administración Tributaria valores por Impuesto al valor**

*agregado que fueron negados y se encuentran detallados en la misma resolución, incluso con los intereses correspondientes. Es decir, que el Tribunal primero concluye que la resolución administrativa es nula de nulidad absoluta por una supuesta falta de competencia de la autoridad que la emitió, pero luego reclama efectos jurídicos que nacen de la misma resolución cuando ordena el sujeto pasivo la devolución de valores al Servicio de Rentas Internas (...)*”.

**4.3.** Realizado el traslado a la INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, dando contestación a la admisibilidad en referencia, en lo que se refiere al vicio de decisión incompatible, estableciendo como la sentencia es incompatible y que a su criterio se torne difícil o imposible su ejecución, infringiendo el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, manifiesta que: “(...) Por lo tanto, mi representada coincide con esta causal invocada por el demandado en este Recurso de Casación en cuanto a la incompatibilidad de haber declarado la nulidad absoluta de la resolución pero aun así en virtud de ella obligarme a devolver ciertos valores. No coincide mi representada sin embargo, con la pretensión de la autoridad, de que la H. Corte revea la Sentencia completa por este hecho, puesto que la Sentencia ha analizado todos los puntos de la litis con minuciosidad, ha hecho un análisis objetivo del derecho y de los hechos y ha llegado a conclusiones explicadas y lógicas. Siendo la única incompatibilidad, el pretender otorgar efectos jurídicos a lo que ha sido declarado absolutamente nulo (...)”. La Administración Tributario no dio contestación alguna del recurso de casación presentado por INEPACA, y que fue admitido.

## **V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO**

**5.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, procede a examinar si la sentencia recurrida por el doctor Oscar Terán Terán, en calidad de Presidente de INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA; y, el abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, en calidad de Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, se enmarca dentro de la causal y cargos propuestos:

**Cargo 1:** El doctor Oscar Terán Terán, representante legal de INEPACA, considera que en el fallo recurrido se ha configurado la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, al acusar el vicio de que en su parte dispositiva de la sentencia adopta decisiones incompatibles entre sí, infringiendo el Art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

**Cargo 2:** La Administración Tributaria, considera que la sentencia emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, el 28 de abril del 2017, en su parte dispositiva adopta decisiones contradictorias.

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

**6.1.** La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, De la Rúa señala que: *“la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica”* (De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, p.50) , en una concepción más amplia Jaime Guasp señala que: *“La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto.”* (Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, p. 148.) Criterio doctrinario que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia. Siendo por tanto los objetivos principales de este recurso por un lado la

protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

**6.2.** Para resolver los problemas jurídicos es menester establecer que los vicios de contradicción o de incompatibilidad, obedece a un error en cuanto a lo analizado en la parte considerativa y lo enviado ejecutar dentro del mismo fallo, y por tanto, torna inejecutable la sentencia por parte de la autoridad culminada al cumplimiento eficaz del mismo, Murcia Ballén, en su obra “Recurso de Casación Civil”, Quinta Edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Santa Fé de Bogotá, 1999-2015, pág. 520 establece que: “(...) *Por cuanto con el proceso se tiende a obtener la certeza jurídica, la sentencia con la cual éste termina debe ser clara, precisa y lógica en sus disposiciones o resoluciones, de tal suerte que, como indica MANUEL DE LA PLAZA, “el sentido en que se dicta sea perfectamente perfectible, así por las palabras que se empleen como por la determinación a su alcance en el que no debe existir la menor vaguedad”*; en efecto la lógica demuestra la coherencia entre las premisas y la conclusión final en lo contradictorio y la naturaleza de excluyente que es propia de lo incompatible.

**6.3.** Conforme se desprende del auto de admisibilidad de los recursos de casación, esta Sala procede a analizar primeramente el cargo presentado por la empresa INEPACA, por lo que se procede a transcribir la norma que ha sido señalada como infringida, esto es art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, cuyo contenido es el siguiente:

### **Constitución de la República del Ecuador**

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

(...)

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

(...)

*l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*”

**6.3.1.** El recurrente afirma que la sentencia es incompatible entre sí, por lo que esta Sala procede a transcribir los fragmentos de la sentencia que a su criterio incurren en el vicio propuesto: “(...) *En conclusión, si la resolución administrativa del referido recurso de revisión se expidió el 23 de octubre de 2014, la Directora General del Servicio de Rentas Internas habría violado el plazo de 90 días previsto en el Art. 147 del Código Tributario, porque cuando expidió la resolución 917012014PREV000799 ya había perdido competencia en razón del tiempo, viciando de nulidad absoluta el acto administrativo impugnado en este juicio. (...) Sobre la base de las normas de derecho señaladas en este considerando, principalmente los Arts. 75, 147 y 139 del Código Tributario, la resolución 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, es absolutamente nula y así se declara en sentencia (...)*”

**6.3.2.** Siendo estos aspectos, la base sobre los que se analizará el problema jurídico antes descrito, para establecer la existencia del vicio propuesto, es imperante identificar la naturaleza de la incompatibilidad, Luis Cueva Carrión en su obra “*La Casación en materia Civil*”, segunda edición, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador, 2011, 336, afirma que “(...) *lo incompatible es aquello que no concuerda con una cosa, que distorsiona, que no guarda relación de proposición entre un objeto y otro, que no pueden unirse, que se excluye.(...)*”, en otras palabras existen en sentencia dos disposiciones u orden dadas por el

juzgador que no pueden ejecutarse pues las dos se contraponen impidiendo cumplir absolutamente lo resuelto por el juzgador, en este sentido, la parte resolutive establece que: (...) *acepta parcialmente la demanda propuesta por la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A., INEPACA, y declara la invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejándola sin efecto por los considerandos consignados en esta sentencia. Adicionalmente, se reconoce el derecho del accionante a la devolución del IVA que le fue oportunamente devuelto mediante catorce resoluciones dictadas por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas, con las correcciones que constan en esta sentencia, esto es, negándose el derecho del contribuyente únicamente en los siguientes conceptos y valores: suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA "o", que corresponde al IVA proporcional sin derecho a devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago.(...)*".

De lo transcrito se evidencia dos componentes en la parte resolutive de la sentencia, esto es **a)** declara la invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejándola sin efecto por los considerandos consignados en esta sentencia, dejando sin ningún efecto jurídico dicha resolución, en razón de que, la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, emitió su decisión respecto del recurso de revisión iniciado de oficio, fuera del término de 90 días previsto en el art. 147 del Código Tributario y se reconoce el derecho de INEPACA de la devolución del IVA, que fue devuelto conforme las Resoluciones emitidas por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas; pero a continuación de esto expone que: **b)** *con las correcciones que constan en esta sentencia, esto es, negándose el derecho del contribuyente únicamente en los siguientes conceptos y valores: suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70)*

*porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA "o", que corresponde al IVA proporcional sin derecho a devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago.(...)",* última parte que no es acorde con la declaratoria de nulidad del acto administrativo, toda vez, que el efecto de declaratoria de nulidad es la inexistencia del acto jurídico y por ende de todos sus efectos en cuanto a lo revisado por la Administración Tributaria, no debemos olvidar en el recurso de revisión en el Ecuador, es un recurso extraordinario en sede administrativa, mediante el que faculta a la propia administración a rever sus actos y de ratificarlos de ser el caso, corregirse o dictar otro en su lugar cuando evidencia un error en la aplicación de las normas en el acto administrativo emitido por el inferior que está firme y ejecutoriado, enmendando y corrigiendo dicho error, es decir, funciona como un control de legalidad dentro de la misma Administración Tributaria. Por consiguiente, la decisión tomada por el Juzgador, incurre en la inejecutabilidad de lo resuelto, pues al dejar inexistente el acto administrativo que resuelve el recurso de revisión iniciado de oficio por la Administración Tributaria, genera la firmeza y ejecutabilidad de las resoluciones que la anteceden bajo los parámetros normativos ahí propuestos, en consecuencia pretender que se reconozca un valor a favor de la administración tributaria, por las razones expuestas en la sentencia de instancia, rechaza e impide el eficaz cumplimiento de la ejecución de la sentencia, toda vez que no permite obtener el fin jurídico que corresponde con la declaratoria de invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799. Por las razones expuestas, esta Sala de Especializada considera que si se ha configurada la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación, respecto del vicio de incompatibilidad en la decisión adoptada en sentencia y en consecuencia, se confirma la invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799 emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejando sin efecto el derecho que el Tribunal de instancia reconoce a la Administración Tributaria para que se le reembolse lo indebidamente devuelto.

**6.4.** Respecto del recurso de casación propuesto por el abogado Blamir Joel Alcívar Cedeño, Director Zonal 4 del Servicio de Rentas Internas, se procede a transcribir las normas que han sido señaladas como infringidas, esto es art. 273 del Código Tributario; y, 274 y 275 del Código de Procedimiento Civil, cuyo contenido es el siguiente:

### **Código Tributario**

**273:** “(...) **Sentencia.-** Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad.

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

### **Código de Procedimiento Civil**

**Art. 274:** “(...) En las sentencias y en los autos se decidirán con claridad los puntos que fueren materia de la resolución, fundándose en la ley y en los méritos del proceso; a falta de ley, en precedentes jurisprudenciales obligatorios, y en los principios de justicia universal. (...)

**Art. 275:** “(...) Los decretos, autos y sentencias expresarán con claridad lo que se manda o resuelve; y en ningún caso se hará uso de frases obscuras o indeterminadas como ocurra a quien corresponda, venga en forma, como se pide, etc. (...)

**6.4.1.** El recurrente dentro de su recurso afirma que el fallo es contradictorio, evidenciándose específicamente con dos extractos y la parte resolutive de la

sentencia, mismo que establece lo siguiente, considerando SEXTO: “(...) Sobre la base de las normas de derecho invocadas, principalmente de los Arts. 72 y 57 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, de lo decidido en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, ratificado por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se declara contraria a derecho la objeción que trae la resolución impugnada en juicio por falta de motivación debida conforme se justifica y prueba con el análisis pormenorizado del peritaje contable antes referido que se acoge íntegramente en esta decisión, con excepción del IVA proporcional que ha quedado establecido en los Cuadros Nos. 6 y 7 (fojas 232 a 298) del señalado informe pericial y que suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, porque no se efectuó retención del impuesto, en varios casos hay facturas con TARIFA “o” , las fechas de emisión están fuera del período de validez en algunos casos y, en otros se presenta error en número de RUC del proveedor, respecto de los cuales la referida Perito ha pormenorizado caso por caso y ha establecido que no corresponden a los conceptos que dan derecho a devolución, que el Tribunal Distrital acepta en los valores calculados por la mencionada perito, por lo que la resolución impugnada en juicio, que impone obligaciones de restitución del IVA ya devuelto al contribuyente, carece de valor jurídico, aclarando que el IVA que se desconoce al contribuyente suma US \$ 805,70 que dejamos señalado en este fallo. (...)”; considerando SEPTIMO: “(...) En conclusión, si la resolución administrativa del referido recurso de revisión se expidió el 23 de octubre de 2014, la Directora General del Servicio de Rentas Internas habría violado el plazo de 90 días previsto en el Art. 147 del Código Tributario, porque cuando expidió la resolución 917012014PREV000799 ya había perdido competencia en razón del tiempo, viciando de nulidad absoluta el acto administrativo impugnado en este juicio. Al respecto, el Art. 75 del Código Tributario define la competencia administrativa como “la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario” y si el Art. 147 atribuye la competencia para resolver los recursos de revisión dentro de

un plazo de 90 días contados a partir de la fecha del cierre del sumario, la autoridad tributaria está obligada a observar la ley y a dictar su resolución cumpliendo cabalmente ese plazo porque de otra manera perdería competencia en razón del tiempo y viciaría de nulidad su decisión. 7.5. Por su parte, el Art. 85 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, aplicable a los procedimientos administrativo tributarios conforme lo han decidido repetidos fallos de la Sala de lo Contencioso Tributario en varios fallos de casación (Ver Recurso de casación 80-2011, juicio 17751-2016-0443 de 25 de marzo de 2013, R.O. 4 de 12 de abril de 2016), señala que la competencia administrativa se mide en razón de la materia, del territorio y del “tiempo durante el cual se puede ejercer válidamente dicha competencia”. En concordancia, el Art. 139 del Código Tributario prevé que los actos administrativos serán nulos cuando “provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente”. Sobre la base de las normas de derecho señaladas en este considerando, principalmente los Arts. 75, 147 y 139 del Código Tributario, la resolución 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, es absolutamente nula y así se declara en sentencia. (...); y la parte resolutive establece que: (...) acepta parcialmente la demanda propuesta por la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A., INEPACA, y declara la invalidez de la Resolución No. 917012014PREV000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejándola sin efecto por los considerandos consignados en esta sentencia. Adicionalmente, se reconoce el derecho del accionante a la devolución del IVA que le fue oportunamente devuelto mediante catorce resoluciones dictadas por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas, con las correcciones que constan en esta sentencia, esto es, negándose el derecho del contribuyente únicamente en los siguientes conceptos y valores: suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA “o”, que corresponde al IVA proporcional sin derecho a

*devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago.(...)”* De lo transcrito se evidencia, que el Tribunal A-quo, en el considerando SEXTO, declara la nulidad de la Resolución No. 917012014RREVO000799, por falta de motivación, pero aclara que se desconoce al contribuyente suma US \$805,70, por concepto de IVA; así mismo en el considerando SEPTIMO, declara la nulidad de la Resolución 917012014PREVO000799, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, por considerar que dicha autoridad ha perdido competencia en razón del tiempo, afirmando en este punto el recurrente que: *“los motivos que expone son errados, y no son coherentes con la fundamentación en derecho que plantea”*; y finalmente, respecto de la parte resolutive, se evidencia dos disposiciones del juez a ser ejecutadas **a)** la declaratoria de invalidez de la Resolución No. 917012014PREVO000799 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas con fecha 23 de octubre de 2014, dejándola sin efecto por los considerandos consignados en la sentencia y sin ningún efecto jurídico dicha resolución, en razón de que, la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, emitió su decisión respecto del recurso de revisión iniciado de oficio, fuera del término de 90 días previsto en el art. 147 del Código Tributario y se reconoce el derecho de INEPACA de la devolución del IVA, que se le fue devuelto conforme las Resoluciones emitidas por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas; y, **b)** en función de las correcciones que constan en esta sentencia, se niega el derecho de devolución de lo pagado al contribuyente únicamente en los siguientes conceptos y valores: suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA “o”, que corresponde al IVA proporcional sin derecho a devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago.

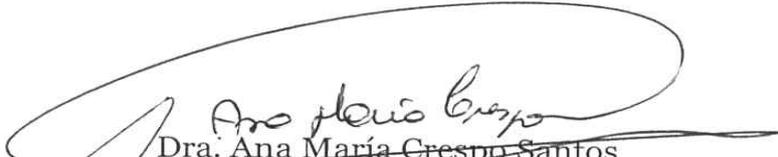
**6.4.2.** Como ya ha quedado establecido *ut supra*, lo contradictorio y lo incompatible son disímiles, razón por la que corresponde establecer lo que constituye contradictorio en una sentencia, es imperante para resolver el problema propuesto por el Servicio de Rentas Internas, Luis Cueva Carrión en su obra *“La Casación en materia Civil”*, segunda edición, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador, 2011, 334, expone que: *“(…) nos encontramos frente a una exigencia de carácter lógico: el fallo debe ser redactado con absoluto respeto a las leyes que rigen el pensamiento, bajo ningún concepto se las puede transgredir. (...)”* Bajo este esquema de análisis, al respecto de la segunda premisa, contenida el considerando SEPTIMO, el alegado del recurrente, no se ajusta al vicio propuesto, por cuanto, el recurrente argumenta un error de análisis en cuanto a la competencia de la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas, aspecto que no es viable dentro del cargo formulado, por cuanto, la causal propuesta no permite realizar el control de legalidad sobre lo analizado por el Tribunal a-quo, en función de esto, sin tener los elementos suficientes para analizar este considerando, en relación a la causal y vicio propuesto, esta Sala de Casación, se encuentra limitada a verificar la configuración de la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación.

**6.4.3.** Respecto del considerando SEXTO y la parte resolutive del fallo, esta Sala Especializada, procede a realizar su análisis, en función de la lógica, y que deben ser plasmadas por el juzgador entre las premisas y la parte resolutive del fallo. Como se expuso en líneas anteriores, el Juzgador A-quo, en dicho considerando efectivamente, centra su análisis en dos aspectos fundamentales, **1)** *“se declara contraria a derecho la objeción que trae la resolución impugnada en juicio por falta de motivación debida conforme se justifica y prueba con el análisis pormenorizado del peritaje contable antes referido que se acoge íntegramente en esta decisión,”* **b)** *“con excepción del IVA proporcional que ha quedado establecido en los Cuadros Nos. 6 y 7 (fojas 232 a 298) del señalado informe pericial y que suma OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70) porque no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, porque no se efectuó*

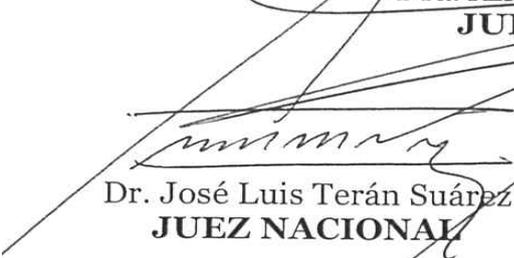
*retención del impuesto, en varios casos hay facturas con TARIFA "o" , las fechas de emisión están fuera del período de validez en algunos casos y, en otros se presenta error en número de RUC del proveedor, respecto de los cuales la referida Perito ha pormenorizado caso por caso y ha establecido que no corresponden a los conceptos que dan derecho a devolución, que el Tribunal Distrital acepta en los valores calculados por la mencionada perito,"* concluyendo con este análisis que: *" que la resolución impugnada en juicio, que impone obligaciones de restitución del IVA ya devuelto al contribuyente, carece de valor jurídico, aclarando que el IVA que se desconoce al contribuyente suma US \$ 805,70 que dejamos señalado en este fallo."* Ahora bien la parte resolutive de la sentencia, expone de igual manera dos aspectos que como ya se expuso, la declaración de invalidez de la Resolución impugnada y el reconocimiento del IVA devuelto oportunamente por el Director Regional Manabí del Servicio de Rentas Internas con excepción de los valores en razón de que no corresponden a costos de producción de bienes o de los servicios, no efectuó retención del impuesto, facturas con TARIFA "o" , que corresponde al IVA proporcional sin derecho a devolución y que el contribuyente deberá reembolsar al Servicio de Rentas Internas con los intereses que se calcularán desde el día en que recibió el respectivo pago por el monto de OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS (US \$ 805,70). En este punto y con las consideraciones expuestas en líneas anteriores, se debe establecer que la existencia de contradicción en una sentencia, es un error de lógica en cuanto a lo analizado en la parte considerativa y lo enviado ejecutar dentro del mismo fallo, y en razón de esta forma de error, se torna inejecutable la sentencia por parte de la autoridad conminada al cumplimiento eficaz del mismo. Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, considera que no existe contradicción de la parte resolutive con el considerando sexto de la sentencia recurrida, ya que se ha enviado a ejecutar lo que se concluyó en ese considerando, por tanto, respecto del vicio de contradicción en el fallo emitido, esta Sala Especializada al no evidenciarse contradicción entre las premisas y la parte decisiva del fallo recurrido, considera que no se ha configurado la causal quinta del art. 3 de la Ley de Casación.

**DECISIÓN:**

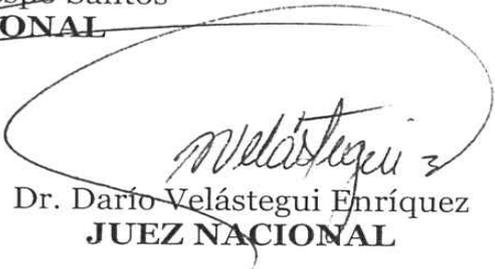
Por las consideraciones expuestas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LEYES DE LA REPÚBLICA**, Resuelve: Casar la sentencia dictada el 27 de abril de 2017, las 14h49, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en los términos señalados en el considerando 6.3.2., de esta sentencia. Actúe la doctora Ivonne Marlene Guamaní León, en calidad de secretaria relatora encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud del oficio No. 011-PSCT-CNJ-18 de 17 de mayo de 2018 suscrito por la presidenta de la Sala, Dra. Ana María Crespo Santos.- Notifíquese, publíquese y devuélvase.-



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



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



Dr. Darío Velástegui Enríquez  
**JUEZ NACIONAL**

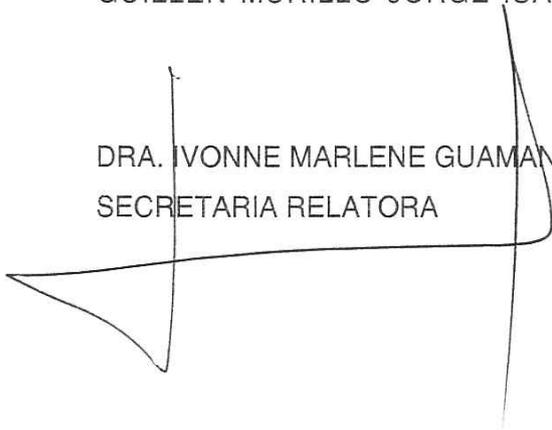
Certifico:



Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA**

En Quito, martes dos de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las doce horas y seis minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: TERAN TERAN OSCAR DR. EN REPRESENTACIÓN DE INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA en la casilla No. 10 y correo electrónico eteran5@teran-teran.com, eneira@gvn.com.ec, jgarzon@inepaca.net, acevallos@inepaca.net, bazurtov@inepaca.net, en el casillero electrónico No. 1707347751 del Dr./Ab. BARBARA BRENDA TERAN PICCONI. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico mfmancheno@sri.gob.ec; leveintimilla@sri.gob.ec, gen\_juridicoz4@sri.gob.ec, namenendez@sri.gob.ec, pvlara@sri.gob.ec, paanton@sri.gob.ec, magiler@sri.gob.ec, cmvera@sri.gob.ec, mevillacreses@sri.gob.ec, damoreira@sri.gob.ec; PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200 y correo electrónico jguillen@pge.gob.ec, jguillem@pge.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1301501522 del Dr./Ab. GUILLEN MURILLO JORGE ISAAC. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA



**RAZÓN:** Siento como tal que las 10 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 13501-2014-0129 (Juicio No. 13501-2014-0129) (Resolución No. 416-2018), que sigue la compañía INDUSTRIA ECUATORIANA PRODUCTORA DE ALIMENTOS C.A. INEPACA, en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS las mismas que las confiero certificadas. Quito, 10 de octubre de 2018. Certifico.-

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
SECRETARIA RELATORA (E)




**FUNCIÓN JUDICIAL**  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por  
IVONNE MARLENE  
GUAMANI LEON  
C=EC  
L=QUITO  
Cl  
1711111466

Resolución No. 420-2018

Recurso N° 17502-2014-0005

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS**

**ACTOR: ELIZALDE CALLE ÁNGEL LEONARDO**

**DEMANDADO: DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Y  
PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO**

Recurso N° 17502-2014-0005

Quito, martes 2 de octubre del 2018, las 10h35.-

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor Ángel Leonardo Elizalde Calle, en contra de la sentencia dictada el 16 de octubre del 2017, a las 11h04, por la Sala de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio de impugnación N° 17502-2014-0005, deducido por el actor antes mencionado, en contra la Resolución N° 117012014RREC107950 por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, en el cual niega la solicitud de devolución de pago en exceso por impuesto a la renta correspondiente al ejercicio 2010.

**I. ANTECEDENTES**

1.1.- De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 18 de mayo de 2017, el casacionista se fundamentó en la **causal quinta** de la Ley de Casación, por el vicio de falta de motivación, de los artículos 76, la letra l) del numeral 7 del artículo 76, numeral 23 del

artículo 66 de la Constitución de la República del Ecuador, inciso segundo del artículo 273 del Código Tributario, numeral 4 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial; así como también por la **causal tercera**, por el cargo de la de falta de aplicación del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, por no valorar la prueba en su conjunto lo que ocasionó la equivocada aplicación del artículo 9, numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, por la **causal primera**, por el vicio de errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno así como por aplicación indebida del numeral 1 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.

**1.2.-** Mediante auto de fecha 13 de diciembre del 2017, la doctora Julieta Magaly Soledispa Toro, Conjueza 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 artículo 3 de la Ley de la materia, por el vicio de errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.

**1.3.-** Con relación a la **causal primera**, sobre errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno el casacionista alega lo siguiente: Que la controversia se circunscribe a determinar si los ingresos que provienen de la venta ocasional de acciones constituyen o no ingreso exento del impuesto a la renta para el actor, de lo cual el tribunal planteó que en este caso no se puede referir a un pago indebido sino a un pago en exceso, de lo cual el Tribunal habría afirmado que, por la emisión del comprobante de retención se establecería la base imponible del impuesto a la renta, es decir que confunde la naturaleza del comprobante de retención con la declaración del impuesto a la renta y que en esa virtud el Tribunal habría errado en la interpretación del artículo 9 numeral 14) de la Ley de Régimen Tributario Interno, manifiesta el actor que el Tribunal habría confundido el objeto de la Litis al pretender determinar si el pago del impuesto retenido resulta o no en exceso, pero lo que se encontraba en discusión era si el ingreso percibido por la venta de las acciones se constituía o no en un ingreso exento con lo cual el Tribunal habría confundido el pago indebido con el pago en exceso razón por la cual existe una errónea interpretación de art. 9 numeral

14) de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que como hecho probado de la sentencia se desprende que la propuesta de Stock option proviene de la compañía Corriente Resources Inc., como de hecho sucede y no de la compañía empleadora razón por la cual la venta de las acciones se constituye en un ingreso exento para el actor pues no es un ingreso de la relación de dependencia.

**Al respecto de la Aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno y de la falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario** manifestó que, en este caso en particular este artículo se lo aplicó al impuesto a la renta del ejercicio del 2010, cuando lo correcto era que se lo debía aplicar a partir de enero de 2011 cuando entró en vigencia, por lo que dice el recurrente no procedía que se lo aplique pues las operaciones en análisis se produjeron en marzo del 2010, es decir antes de la expedición de la norma invocada y que en tal virtud se evidencia una falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario que conlleva a la indebida aplicación del artículo 89 de LRTI.

1.4.- Con fecha 20 de diciembre del 2017, la doctora Alexandra Naranjo, procuradora fiscal designada dentro del recurso de casación N° 17502-2014-0005, presenta su contestación al Recurso de Casación interpuesto por el señor Ángel Leonardo Elizalde Calle, señala lo siguiente sobre la **ERRÓNEA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 9, NUMERAL 14 DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**, y manifiesta que, el Tribunal en su sentencia plantea el principio de renta global del artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que el pago indebido no cumple con los presupuestos establecidos pues no se encuadraba dentro del artículo 122 del Código Tributario que regula el pago indebido sino del artículo 123 pago en exceso, pues lo que pretendía el contribuyente era “un pago en exceso de impuesto a la renta por otros ingresos”; razonamiento del tribunal que responde a una de las excepciones planteadas por el propio actor en su demanda. Que es claro que el Tribunal no estaba haciendo apreciaciones distorsionadas del objeto de la litis, como lo pretende hacer notar el recurrente, sino que más bien estaba sosteniendo un argumento lógico y consecuente de sus propios razonamientos. Que al respecto de la alegación de que las acciones que se vendieron fueron de casa matriz y no de la empleadora del recurrente es determinante en la determinación de la exoneración sobre el ingreso y que el Tribunal estableció la ilegitimidad de la pretensión del actor ya que la figura del stock option es una modalidad de incentivo laboral

que se practica en el mercado laboral; que se logró establecer que la venta de acciones que efectúa el contribuyente no lo hizo por cuenta propia sino en ejecución del beneficio laboral que compromete su empleadora a través de la suscripción de un contrato de trabajo; y que este razonamiento, que parte del reconocimiento de una práctica habitual en el mercado laboral, es que el Tribunal encuentra que de acuerdo a una norma sustantiva (artículo 8, numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno) corresponde el gravamen sobre tales ingresos.

Que en cuanto a la **APLICACIÓN INDEBIDA DEL ARTÍCULO 89 DEL REGLAMENTO A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y FALTA DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 11 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**- Estableció que aun cuando la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia entendiéndose que el Tribunal no debía aludir dentro de su razonamiento lógico al artículo 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, aquello no influiría en la resolución de la causa pues como se ha dejado evidenciado la norma sustantiva que provoca la resolución del Tribunal de instancia es el artículo 8 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Sobre la base de lo anterior, no es preciso aludir sobre la falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario en tanto la referencia por el recurrente de la misma es conexas al cargo de indebida aplicación del artículo 89 del Reglamento.

**1.5.-** Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia de mayoría recurrida, que su parte considerativa manifestó: "(...) *CUARTO. TRABA DE LA LITIS, VALORACIÓN DE LA PRUEBA Y ANÁLISIS.- Ahora bien, una vez que se ha dejado en claro la oportunidad en la presentación de la acción, así como la naturaleza de la misma y por lo tanto la competencia del juzgador, es menester establecer los puntos sobre los que se trabó la Litis para realizar el análisis y resolución de la problemática planteada. En este orden de ideas debemos pues remitirnos a las afirmaciones y pretensión de la actora, al contenido del acto impugnado así como a la contestación a la demanda. Visto aquello podemos decir que la Litis se traba sobre la legalidad y legitimidad de la resolución No. 117012014RREC107950 la cual resuelve negar la solicitud de devolución de pago en exceso por concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico 2010. El Actor alega como pretensión principal la declaratoria de nulidad del acto impugnado por falta de motivación, en forma subsidiaria*

solicita primero la existencia de silencio administrativo y si no son acogidas dichas alegaciones solicita se deje sin efecto la mencionada resolución. Visto aquello procedemos en su orden a analizar la pretensión principal y luego las subsidiarias. 4.1. Motivación de la resolución No.117012014RREC107950.- El actor solicita que se declare la nulidad de la resolución impugnada por falta de motivación, sobre ello en su escrito de aclaración de la demanda se refiere a que la resolución no trata a su reclamo en base a su invocación de aplicar lo dispuesto en el art. 122 del Código Tributario esto es como un pago indebido y no en exceso que es lo que finalmente analiza la Administración, también manifiesta que no existe motivación mínimamente aceptable (copia expresa de lo manifestado por el actor) en lo referente a su análisis de lo que un Stock Option: Granting Polícy significa, concretamente acusa que la administración confunde la opción de compra que tenía el actor en su momento con un beneficio laboral, otorgado por la empresa. Al respecto debemos pues en primer lugar referirnos a lo que se entiende por motivación de un acto administrativo y si esto es cumplido por el acto impugnado, para lo cual citamos una clara explicación que nos da la Corte Constitucional de lo que se entiende por motivación de los actos, sentencia No. 092-16-SEP-CC caso No.1569-10- de 22 de marzo de 2016, publicada en Registro Oficial No. 782 de 23 de junio de 2016: "En tal virtud, para que se cumpla con el requisito de la motivación como garantía del debido proceso, es necesario la existencia de tres requisitos. La Corte Constitucional, para el período de transición, en su sentencia N.º 227-12-SEP-CC, señaló lo siguiente: Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga la razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuar a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. Bajo este esquema de fuentes jurisprudenciales, la Corte Constitucional ha sido enfática en señalar que toda sentencia o auto gozará de motivación siempre que su contenido cumpla con los tres parámetros establecidos: razonabilidad, lógica y comprensibilidad". De la lectura de la resolución impugnada vemos que está cumple con los presupuestos de

razonabilidad, pues enuncia las normas aplicadas, incluidas normas constitucionales, relata los hechos sostenidos por los documentos que analiza el acto, incluyendo la declaración de impuesto a la renta presentada por el actor, así como el formulario 107 presentado por su empleador, el contrato de trabajo y su adendum firmado entre el actor y su empleadora, la compañía Ecuacorriente S.A; entre otra documentación referida en el acto administrativo, el cual razona las normas aplicables a los hechos, motivando su decisión con normas. Finalmente, sobre la comprensibilidad de la resolución vemos que la administración detalla el motivo de sus decisiones lo que la torna comprensible. El acto siempre vincula sus fundamentos a los documentos presentados por el acto, en cuanto a lo afirmado sobre el tratamiento de la administración como un pago en exceso y no un pago indebido, será tratado en el siguiente punto, pues se relaciona con el argumento relativo a una supuesta aceptación tácita invocada en forma supletoria. Retomando el tema de la motivación tenemos que no se evidencia del texto de la resolución impugnada falta de motivación. En este punto es del caso remitirnos a la acertada jurisprudencia (sentencia No.265-2006 publicada en Registro Oficial No. 44 de 12 de octubre de 2009) emitida por la H. Corte Nacional a través de su Sala de lo Contencioso Tributario, al tratar de la motivación de los actos administrativos dice: "En la Resolución 4610 del 25 de noviembre del 2004, fs. 2 a 4 vta. de los autos, Considerandos Tercero, Cuarto y Quinto, el Gerente Distrital de la CAE expone con claridad y precisión los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de base para adoptar su decisión, con la determinación de la relación circunstanciada entre unos y otros. Cabe aclarar que no es lo mismo falta de motivación que inconformidad con los argumentos utilizados por la autoridad al emitir su acto. La falta de motivación exige que el acto sea expedido con prescindencia de fundamentos..." El tema de la motivación de los actos administrativos no es nuevo en materia tributaria ya el art. 81 del Código Tributario trataba de la necesaria motivación de los actos, Norma que es observada por la administración en la emisión de la resolución No. 117012014RREC107950. Por lo cual carece de fundamento la alegación de falta de motivación, esgrimida por el actor en su demanda, pues esta cumple con lo dispuesto en el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República. Cabe mencionar que el actor no alega nulidad del acto invocando para ello lo dispuesto en el art. 139 numeral segundo del Código Tributario que es la norma que sustenta como causal de nulidad de los actos administrativos, cuando se ha inobservado normas dentro de un procedimiento siempre y

cuando exista afectación al derecho de defensa, visto aquello este Tribunal no cabe aplicación de dicha norma no solo por cuanto el actor no ha manifestado o acusado afectación a su derecho de defensa en fase administrativa, sino también por cuanto lo que ha solicitado es devolución de dineros que en su momento consideró fueron indebidamente pagados, así también del expediente administrativo remitido por la autoridad demandada afectación al derecho de defensa ya que la autoridad administrativa tramitó la solicitud del actor conforme a norma, consta a fojas 75 la providencia mediante la cual se requiere al actor documentación específica pero también considera cualquier tipo de documentos que este creyere necesarios para sustentar su petición, de tal forma que se ha observado lo dispuesto en los artículos 128 y 129 del Código Tributario, en conclusión no existe afectación del derecho a la defensa en fase administrativo, por lo cual tampoco existe la posibilidad de anular el acto impugnado por esta causal.

4.2. Primera alegación subsidiaria, existencia del silencio administrativo.- El actor en su demanda plantea como alegación subsidiaria la figura del silencio administrativo, pues manifiesta que él presentó una solicitud de devolución de pago indebido, por lo cual invocó lo dispuesto en el art. 122 del Código Tributario pero que la Administración tramitó su pedido como un pago en exceso, por lo cual no existe una resolución sobre el objeto central de su solicitud, de allí que solicita se disponga en sentencia la devolución de lo indebidamente pagado, por su parte la administración en su contestación a la demanda alega que lo que el actor en su petición buscaba la devolución de valores pagados en exceso y que no se ha configurado el silencio administrativo alegado. Frente a ello debemos en primer lugar señalar lo que se entiende por silencio administrativo, para ello recurrimos a un autor ecuatoriano que al respecto nos dice: (...) El silencio administrativo es por naturaleza una abstención de pronunciamiento y de oportuna expresión de voluntad frente al administrado, no cabe hablar jurídicamente de tal fenómeno cuando la Administración procuró pronunciare y hacer conocer su voluntad (...) Es decir, el silencio administrativo implica que la Administración no se haya pronunciado en forma oportuna de la petición del actor, situación que no se configura en el presente caso, concretamente tenemos que el actor acepta la existencia de una resolución (la No. 117012014 RREC107950) tal es así que la impugna y alega su nulidad por falta de motivación, en forma principal. Es decir, existe una resolución que tramito su petición, por lo cual no podemos afirmar que se ha producido el silencio administrativo alegado, por lo cual no cabe la invocación de lo dispuesto en el art. 104 del Código Tributario, el cual establece que

*se produce la aceptación tácita cuando la Administración Tributaria no ha emitido su resolución dentro de los ciento veinte días establecidos en el art. 132 como plazo para la resolución de los reclamos planteados, en el presente caso el actor presenta una solicitud de devolución de pago indebido. Ahora bien, insistiendo en la figura del silencio administrativo y sobre todo frente a lo alegado por el actor, esto es que se produjo la aceptación tácita de su solicitud de pago indebido, debemos mencionar que la aceptación tácita es un efecto del silencio administrativo y por lo tanto no puede darse por el mero transcurso del tiempo ante la inacción de la Administración (presupuesto fáctico que no se produce en la presente causa como hemos manifestado) pues entre los requisitos para que dicho efecto se produzca es que la pretensión del administrado sea lícita, no contraria al ordenamiento jurídico, más aún si consideramos que lo solicitado por el actor es la devolución de tributos que a su entender fueron indebidamente pagados, de allí que no cabe aceptar la pretensión subsidiaria del actor puesto que no se produjo la aceptación tácita alegada, menos aún bajo el argumento del actor sobre su pedido de devolución de pago indebido al no haber sido tratado como tal sino como pago en exceso, supuesto cierto pero no por eso contrario a la norma, pues efectivamente el actor presentó un pedido de devolución como pago indebido invocando para ello el art. 122 bajo el argumento de que los valores retenidos por su empleador y declarados no constituían renta gravada y por lo tanto son valores pagados indebidamente, al respecto debemos decir que si bien es cierto el actor invoco en su pedido de devolución el art. 122 del Código Tributario como un pago indebido, del supuesto establecido en la norma esto es cuando exista un pago de un tributo no establecido en la ley o del que la norma establezca exención, visto que la actora requería devolución por valores establecidos como impuesto a la renta, y no por otros tributos, renta que en nuestro sistema legal consagra el principio de renta global, conforme art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno por lo cual la Administración al resolverlo como solicitud de devolución de lo excesivamente pagado no violentó derechos del actor, pues consideró los argumentos esgrimidos por este en su petición, así como los documentos presentados dentro del término respectivo. además debía observar la norma pertinente, aceptar lo dicho por el actor sería tan grave como presuponer que la administración simplemente negaba el pedido por cuanto su fundamento (art. 122) no correspondía pues lo que pretendía era un pago en exceso de impuesto la renta por otros ingresos, entonces sí existiría afectación de derechos pues no se hubiera cumplido con lo dispuesto en el art. 139*

numeral 2 del Código Tributario. Visto aquello se rechaza la alegación de aceptación tácita pretendida por el actor. 4.3. Segunda alegación subsidiaria que se deje sin efecto la resolución impugnada y se disponga la devolución de lo indebidamente pagado más sus intereses.- Finalmente, la alegación de la actora sobre la devolución de lo pagado, a su entender de manera indebida, se sustenta en afirmar que lo que obtuvo como ganancia por la venta de acciones de la empresa Corriente Resources Inc. valores sobre los cuales su empleadora Ecuacorriente S. A. retuvo por concepto de impuesto a la renta, no son ingresos gravados pues no proceden de la relación laboral sino de la venta ocasional de acciones, es decir, invoca lo dispuesto en el art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, frente a aquello tenemos que remitirnos en primer lugar a los hechos no controvertidos por las partes y tenemos en primer lugar el comprobante de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por ingresos del trabajo en relación de dependencia, formulario 107, (fs. 103) en cuya casilla 303 consta como sobresueldos, comisiones, bonos u otras remuneraciones gravadas el valor de US\$ 1'098.255,47 valor que sumado a sueldos y salarios (casilla 301) por US\$ 129.350,79 luego de las deducciones respectivas llega a una base imponible de US\$1'191.995,31 arribando a un impuesto a pagar de US\$ 403.187,86 que es lo que el empleador (Ecuacorriente S.A.) retuvo al actor, es decir está demostrado la realización del pago por parte del actor, en consecuencia deberemos determinar si este resulta o no en exceso, es decir en demasía con relación a lo que debía pagarse de impuesto a la renta, puesto que como hemos manifestado en el numeral anterior los valores pretendidos por el actor al referirse al impuesto a la renta y existiendo un valor por base imponible no existiría en estricto sentido pago indebido sino habrá que analizarse si lo que existe es pago en exceso por incluir como ingresos gravados de impuesto a la renta global valores exentos, que es lo que alega el actor al invocar el art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ahora bien, visto aquello tenemos que a fojas 86 del proceso consta un contrato de trabajo suscrito entre el actor y la empresa Ecuacorriente S. A. así como a fojas 88 está el addendum suscrito entre las partes del mismo contrato, en cuya cláusula segunda como beneficio especial consta la opción de ser elegible para de esta forma beneficiarse de las políticas de remuneración de la compañía, establecidas en el documento llamado Senior Management Remuneration Policy. A su vez consta a fojas 95 una copia certificada de la nómina del mes de junio de 2010, perteneciente a la compañía Ecuacorriente S.A. y que corresponde a los ingresos y

descuentos del actor, por parte de la compañía en razón de su relación laboral con la misma, de dicho documento consta como ingreso el valor de US\$ 970.622,44 bajo la figura de stock option. Consta del proceso (fs.313 a 341) la traducción al español, realizada por la perito traductora Nancy Mora, del Incentive Stock Option Plan o Plan de opciones sobre acciones incentivas, el cual es propuesto por la compañía Corriente Resources Inc. en favor de una persona elegible, que para el presente caso fue el actor, conforme ya lo preveía el addendum del contrato de trabajo de 13 de julio de 2009, del proceso también se evidencia que el actor (y así lo manifiesta en su demanda) hizo uso de la opción de compra de acciones y la empresa canadiense Corriente Resources Inc. cumplió con otorgar dicho beneficio al actor. Ahora bien, el argumento de este es que los ingresos de la venta de acciones de la empresa canadiense es una venta ocasional y por lo tanto tales ingresos están exentos del impuesto a la renta, así también menciona que los mismos no forman parte de su remuneración y que su empleadora era Ecuacorriente y no Corriente Resources Inc. Ahora bien, el tema en cuestión no es un tema desconocido en materia tributaria, si bien es cierto no es de antigua data, puesto que la figura de los Stock Option Plans es poco utilizada en nuestro medio, pero de gran uso entre las empresas de otros países, parafraseando a Enrique Díaz Tong la figura de opción de compra de acciones otorgada a ciertos ejecutivos (stock option) se han convertido en mecanismos comunes en aquellas compañías que realizan inversiones de riesgo, como es el caso de las mineras o de las empresas que se dedican al desarrollo tecnológico, las cuales buscando el máximo de eficiencia en el manejo de recursos, generaron esta forma de beneficio para lograr captar técnicos o gerentes que se vean motivados y se esfuercen para llevar adelante con éxito los proyectos a ellos encomendados, existen estándares establecidos sobre los efectos tributarios, tanto para las compañías como para los beneficiarios de las opciones de compra de acciones, así a modo referencial, pero sin lugar a dudas de gran importancia, nos permitimos citar las instrucciones emitidas por la Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD por sus siglas en inglés) como son las llamadas CROSS-BORDER INCOME TAX ISSUES ARISING FROM EMPLOYEE STOCK-OPTION PLANS y EMPLOYEE STOCK OPTION PLANS: IMPACT ON TRANSFER PRICING, que en español se traduce como: CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTAS TRANSFRONTERIZAS QUE SE PRODUZCAN POR LOS PLANES DE OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES DE LOS EMPLEADOS y PLANES DE OPCIONES DE COMPRA

*DE ACCIONES DE EMPLEADOS Y SU IMPACTO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA;* en donde constan las conclusiones a las que la comisión respectiva de dicha Organización arriba sobre este tema, en dichos documentos constan las sugerencias a ser consideradas, para las reformas del "Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición" de la mencionada organización, así como para las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", directrices que de acuerdo al art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente a la época) sirven de referencia técnica en materia de precios de transferencia. Sobre el tema para mayor claridad nos permitimos citar al estudioso peruano Enrique Díaz Tong quien en su artículo titulado: *Implicaciones en precios de transferencia del Compensatory Stock Options americano para empresas peruanas, cuyas matrices se encuentren en los Estados Unidos de Norteamérica dice: Cuando una organización en general ha querido contratar a una persona como trabajador de su empresa tiene que llegar a un acuerdo con ella sobre el monto que le pagará por el trabajo que realizará (...)* Con el desarrollo de la informática en las últimas décadas, surgía un dilema *¿cómo hacía una empresa que recién se iniciaba para contratar a alguien que tenga un desempeño muy bueno en sus labores en un rubro en el que existía bastante incertidumbre sobre el éxito del negocio? Bajo los parámetros tradicionales, la empresa debería ofrecerle una alta remuneración; sin embargo, esto hacía que la inversión fuese mayor y teniendo en cuenta la incertidumbre que existía sobre el éxito del negocio, el riesgo aumentaba (...)* Así a un trabajador, al momento que se le contrata, se le ofrece un pago mensual determinado y cierto número de acciones (...) y el trabajador se veía motivado a poner todo el empeño necesario para generar valor en la empresa. De lo mencionado podemos concluir que el ingreso económico que recibió el actor, en la venta de acciones de la compañía *Corriente Resources Inc.* fue en función de la relación laboral mantenida por este con la empresa relacionada, *Ecuacorriente*, siendo esta relación, el presupuesto ineludible para ser beneficiario del plan de compra de acciones (stock option), por lo cual tales ingresos económicos cumplen con la calificación que de renta da el art. 8 numeral primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y se constituyen en ingresos por renta derivada de su actividad laboral, sin que esto conlleve que sea una remuneración en estricto sentido, o conforme lo define el art. 95 del Código del Trabajo, sino como hemos mencionado un ingreso gravado y que por lo tanto se considera como objeto del impuesto a la renta por cuanto se considera

renta global, conforme art. 1 de la Ley que regula la misma. Pues el art. 8 numeral 1 de dicha ley dice: Art. 8 numeral 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario; Y visto que no existe exención para tales ingresos pues no derivan de una venta ocasional de acciones sino de un tratamiento de bonificación laboral con carácter especial por el tipo de actividad de la empresa y por la calidad del trabajador. De allí que este Tribunal rechace la alegación del actor que pretende la devolución del pago realizado por éste, el mismo que al no ser ni indebido ni en exceso, tiene la calificación de debido, por lo cual carece de derecho para acceder a la pretensión solicitada. Frente a ello este Tribunal ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, rechaza la demanda presentada por Angel Leonardo Elizalde Calle y confirma la legalidad y legitimidad de la resolución No. 117012014RREC107950. Sin costas ni honorarios. Notifíquese.- (...)" (Proceso sustanciado en el Tribunal de lo Contencioso Tributario, con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, fs.449-451)

## II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

**2.1.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver la presente acción de casación, en virtud de las Resoluciones Nos. 341-2014 de 17 de diciembre de 2014 y 009-2018, de 23 de enero de 2018, emitidas por el Pleno del Consejo de la Judicatura; Resoluciones Nos. 01-2018 de 26 de enero de 2018 y 02-2018 de 01 de febrero de 2018, expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la

República Ecuador, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, primero de la Codificación de la Ley de Casación.

### III. VALIDEZ PROCESAL

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

### IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal primera del Art. 3 de la Ley de la materia, como a continuación se manifiesta:

*CAUSAL PRIMERA (ART. 3 Ley de Casación)* errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.

**Cargo primero:** Errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Cargo segundo:** Aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno

**Cargo Tercero:** Falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.

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

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, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función

uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

**5.2.-** Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, por la errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y por falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario, conforme se señaló en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

#### **- LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

*“...Art. 9.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:*

*Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente;...”*

#### **- REGLAMENTO DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

*“...Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.”*

#### **- CÓDIGO TRIBUTARIO**

*“...Art. 11.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.*

*Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”*

**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.-** Cargo primero: Errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Con respecto al vicio de errónea interpretación, en la sentencia N° 476-2010-MAS emitida por la Sala de lo Civil, Mercantil y Familia de la Corte Nacional de Justicia y citada por el tratadista Luis Cueva Carrión señala: *“...El vicio de errónea interpretación tiene lugar cuando, siendo la norma cuya transgresión se señala la pertinente para el caso, el juzgador le ha dado un sentido y alcance que no tiene, que es contrario al espíritu de la ley. La errónea interpretación no ataca al hecho de que la norma haya sido aplicada al caso, es más, parte de una aceptación tácita del recurrente de que la norma es aplicable al caso, pero que el juzgador erró al interpretar la norma otorgándole un alcance que ella no lo tiene o restringiéndole el que realmente ostenta.- Implica error en cuanto al verdadero sentido de la norma.”*<sup>1</sup>.

Es decir de lo expuesto se desprende que en la errónea interpretación, la norma denunciada debe haber sido aplicada en la resolución de la causa y su aplicación es errada, sin atender al verdadero espíritu de la ley.

En ese contexto le corresponde a esta Sala especializada realizar un análisis de la sentencia con el objeto de determinar si existe la errónea interpretación de la norma alegada por el recurrente, estableciendo los siguientes: 1) Establecer en primer lugar si el Tribunal juzgador de instancia aplicó la norma denunciada y si ésta es la llamada a resolver la causa; y, 2) La interpretación de la norma que realizó el Tribunal A quo en relación a los hechos es la correcta y no yerra en su aplicación y alcance.

Ahora bien, el recurrente señala que el numeral 14) del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece la exoneración a los ingresos percibidos en el caso de acciones o participaciones, manifestando que se configura al cumplir dos requisitos: a) El ingreso provenga de ventas de acciones; y, b) que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente. Indicando el recurrente que, el Tribunal A quo en el numeral 4.3 de la sentencia atacada, no realiza una adecuada interpretación del artículo antes mencionado, ya que se debe aplicar la exención tributaria a los ingresos provenientes de las acciones.

Por otra parte a continuación se cita lo establecido por el Tribunal A quo: *“...Finalmente, la alegación de la actora sobre la devolución de lo pagado, a su entender de manera indebida,*

---

<sup>1</sup> Luis Cueva Carrión, *La Casación en materia civil*, Ediciones Cueva Carrión. Quito- Ecuador, año 2011, pág. 243

se sustenta en afirmar que lo que obtuvo como ganancia por la venta de acciones de la empresa Corriente Resources Inc. valores sobre los cuales su empleadora Ecuacorriente S. A. retuvo por concepto de impuesto a la renta, no son ingresos gravados pues no proceden de la relación laboral sino de la venta ocasional de acciones, es decir, invoca lo dispuesto en el art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, frente a aquello tenemos que remitirnos en primer lugar a los hechos no controvertidos por las partes y tenemos en primer lugar el comprobante de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por ingresos del trabajo en relación de dependencia, formulario 107, (fs. 103) en cuya casilla 303 consta como sobresueldos, comisiones, bonos u otras remuneraciones gravadas el valor de US\$ 1'098.255,47 valor que sumado a sueldos y salarios (casilla 301) por US\$ 129.350,79 luego de las deducciones respectivas llega a una base imponible de US\$1'191.995,31 arribando a un impuesto a pagar de US\$ 403.187,86 que es lo que el empleador (Ecuacorriente S.A.) retuvo al actor, es decir está demostrado la realización del pago por parte del actor, en consecuencia deberemos determinar si este resulta o no en exceso, es decir en demasía con relación a lo que debía pagarse de impuesto a la renta, puesto que como hemos manifestado en el numeral anterior los valores pretendidos por el actor al referirse al impuesto a la renta y existiendo un valor por base imponible no existiría en estricto sentido pago indebido sino habrá que analizarse si lo que existe es pago en exceso por incluir como ingresos gravados de impuesto a la renta global valores exentos, que es lo que alega el actor al invocar el art. 9 numeral 14 de la Ley de Régimen Tributario Interno. ...” Se puede deducir que es el actor en su demanda de impugnación a la Resolución N° 117012014RREC107950, que invoca el numeral 14) del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con el fin de establecer que los ingresos provenientes de la venta de las acciones serían ocasionales y estarían exentos de formar parte de la renta global; y, no serían considerados como ingresos por relación laboral con la empresa Ecuacorriente. El Tribunal A quo señala que como hechos no controvertidos, es decir hechos probados, consta que el comprobante de retención en la fuente materia de análisis, que consta como ingresos del trabajo en relación de dependencia en el formulario 107, valor que luego de realizarse las deducciones respectivas llega a obtenerse la base imponible sujeta al pago del impuesto a la renta todo lo cual fue retenido por su empleador Ecuacorriente, por lo que el Tribunal dice que lo que se debe establecer es si el pago por

venta de acciones fue o no en exceso, es decir en demasía de lo que debía pagarse, puesto que al existir una base imponible del impuesto a la renta no existiría pago indebido.

Que el órgano jurisdiccional de instancia, en base a lo manifestado por las partes en el presente proceso, y de lo que se desprende del formulario 107, que la empresa Ecuacorriente realizó la correspondiente retención al actor del impuesto a la renta, incluyendo en el cálculo de la renta global los ingresos obtenidos por la venta de las acciones, por lo cual se encuentra efectuado el pago al impuesto a la renta del actor.

En este punto el Tribunal A quo, indica que al haberse realizado el pago del impuesto a la renta por parte del actor, conforme la retención hecha por la empresa Ecuacorriente, se configuraría un pago en exceso, más no como alega el actor de un pago indebido. Ahora bien, es menester establecer la diferencia entre estas dos figuras tributarias:

### **Pago indebido**

El Código Tributario en su artículo 122, señala que el pago indebido es: *"...Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal..."* Para César García Novoa, considera: *"existe pago indebido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por falta de objeto".<sup>2</sup>*

### **Pago en exceso**

Para el caso del Pago en Exceso de igual forma el Código Tributario indica en el primer inciso del artículo 123 que: *"...Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los*

---

<sup>2</sup> García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 99.

*plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo...". Para la doctora Carmen del Pilar Robles Moreno respecto al Pago en Exceso señala: "Pago en exceso es aquel que correspondiendo realizar al sujeto que debe, este lo efectúa pero por un monto mayor al debido, de tal manera que cancela el monto adeudado, pero como paga demás se genera un pago en exceso.(...)"<sup>3</sup>*

En conclusión el actor obtuvo ingresos por la venta de las acciones, por lo que la empresa empleadora realizó la retención correspondiente, considerando esto como pago del impuesto a la renta por el actor, hecho que no se enmarcaría en un pago indebido ya que el actor es sujeto de retención del impuesto a la renta; y, para el presente caso se configura un pago en exceso.

Continúa el Tribunal estableciendo en su sentencia : " *...Ahora bien, visto aquello tenemos que a fojas 86 del proceso consta un contrato de trabajo suscrito entre el actor y la empresa Ecuacorriente S. A. así como a fojas 88 está el addendum suscrito entre las partes del mismo contrato, en cuya cláusula segunda como beneficio especial consta la opción de ser elegible para de esta forma beneficiarse de las políticas de remuneración de la compañía, establecidas en el documento llamado Senior Management Remuneration Policy. A su vez consta a fojas 95 una copia certificada de la nómina del mes de junio de 2010, perteneciente a la compañía Ecuacorriente S.A. y que corresponde a los ingresos y descuentos del actor, por parte de la compañía en razón de su relación laboral con la misma, de dicho documento consta como ingreso el valor de US\$ 970.622,44 bajo la figura de stock option. Consta del proceso (fs.313 a 341) la traducción al español, realizada por la perito traductora Nancy Mora, del Incentive Stock Option Plan o Plan de opciones sobre acciones incentivas, el cual es propuesto por la compañía Corriente Resources Inc. en favor de una persona elegible, que para el presente caso fue el actor, conforme ya lo preveía el addendum del contrato de trabajo de 13 de julio de 2009, del proceso también se evidencia que el actor (y así lo manifiesta en su demanda) hizo uso de la opción de compra de acciones y la empresa canadiense Corriente Resources Inc. cumplió con otorgar dicho beneficio al actor. Ahora bien, el argumento de este es que los*

---

<sup>3</sup> Carmen del Pilar Robles Moreno, Revista Actualidad Empresarial, N° 180 – Primera Quincena de Abril 2009.

ingresos de la venta de acciones de la empresa canadiense es una venta ocasional y por lo tanto tales ingresos están exentos del impuesto a la renta, así también menciona que los mismos no forman parte de su remuneración y que su empleadora era Ecuacorriente y no Corriente Resources Inc. Ahora bien, el tema en cuestión no es un tema desconocido en materia tributaria, si bien es cierto no es de antigua data, puesto que la figura de los Stock Option Plans es poco utilizada en nuestro medio, pero de gran uso entre las empresas de otros países, parafraseando a Enrique Díaz Tong la figura de opción de compra de acciones otorgada a ciertos ejecutivos (stock option) se han convertido en mecanismos comunes en aquellas compañías que realizan inversiones de riesgo, como es el caso de las mineras o de las empresas que se dedican al desarrollo tecnológico, las cuales buscando el máximo de eficiencia en el manejo de recursos, generaron esta forma de beneficio para lograr captar técnicos o gerentes que se vean motivados y se esfuercen para llevar adelante con éxito los proyectos a ellos encomendados, existen estándares establecidos sobre los efectos tributarios, tanto para las compañías como para los beneficiarios de las opciones de compra de acciones, así a modo referencial, pero sin lugar a dudas de gran importancia, nos permitimos citar las instrucciones emitidas por la Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD por sus siglas en inglés) como son las llamadas CROSS-BORDER INCOME TAX ISSUES ARISING FROM EMPLOYEE STOCK-OPTION PLANS y EMPLOYEE STOCK OPTION PLANS: IMPACT ON TRANSFER PRICING, que en español se traduce como: CUESTIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTAS TRANSFRONTERIZAS QUE SE PRODUZCAN POR LOS PLANES DE OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES DE LOS EMPLEADOS y PLANES DE OPCIONES DE COMPRA DE ACCIONES DE EMPLEADOS Y SU IMPACTO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA; en donde constan las conclusiones a las que la comisión respectiva de dicha Organización arriba sobre este tema, en dichos documentos constan las sugerencias a ser consideradas, para las reformas del "Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición" de la mencionada organización, así como para las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", directrices que de acuerdo al art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente a la época) sirven de referencia técnica en materia de precios de transferencia. Sobre el tema para mayor claridad nos permitimos citar al estudioso peruano Enrique Díaz Tong quien en su

*artículo titulado: Implicaciones en precios de transferencia del Compensatory Stock Options americano para empresas peruanas, cuyas matrices se encuentren en los Estados Unidos de Norteamérica dice: Cuando una organización en general ha querido contratar a una persona como trabajador de su empresa tiene que llegar a un acuerdo con ella sobre el monto que le pagará por el trabajo que realizará (...) Con el desarrollo de la informática en las últimas décadas, surgía un dilema ¿cómo hacía una empresa que recién se iniciaba para contratar a alguien que tenga un desempeño muy bueno en sus labores en un rubro en el que existía bastante incertidumbre sobre el éxito del negocio? Bajo los parámetros tradicionales, la empresa debería ofrecerle una alta remuneración; sin embargo, esto hacía que la inversión fuese mayor y teniendo en cuenta la incertidumbre que existía sobre el éxito del negocio, el riesgo aumentaba (...) Así a un trabajador, al momento que se le contrata, se le ofrece un pago mensual determinado y cierto número de acciones (...) y el trabajador se veía motivado a poner todo el empeño necesario para generar valor en la empresa. De lo mencionado podemos concluir que el ingreso económico que recibió el actor, en la venta de acciones de la compañía Corriente Resources Inc. fue en función de la relación laboral mantenida por este con la empresa relacionada, Ecuacorriente, siendo esta relación, el presupuesto ineludible para ser beneficiario del plan de compra de acciones (stock option), por lo cual tales ingresos económicos cumplen con la calificación que de renta da el art. 8 numeral primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y se constituyen en ingresos por renta derivada de su actividad laboral, sin que esto conlleve que sea una remuneración en estricto sentido, o conforme lo define el art. 95 del Código del Trabajo, sino como hemos mencionado un ingreso gravado y que por lo tanto se considera como objeto del impuesto a la renta por cuanto se considera renta global, conforme art. 1 de la Ley que regula la misma. Pues el art. 8 numeral 1 de dicha ley dice..."*

Es decir, según enmarca el Tribunal el punto central de la Litis es establecer si estos ingresos por la venta de acciones, que son ocasionales están o no exentos del impuesto a la renta, de lo cual concluye el Tribunal que este ingreso económico del actor es producto de la venta de acciones de la compañía Corriente Resources pero en función de su relación laboral con la empresa relacionada Ecuacorriente y que esta relación laboral es imprescindible para el beneficio de la compra de acciones denominado Stock Option y siendo así el Tribunal concluye aplicando el artículo 8 numeral 1) de la Ley de Régimen Tributario Interno como

ingresos derivados de renta de actividad laboral y por lo tanto un ingreso gravado del impuesto a la renta y parte de la renta global, descartando el que exista exención por venta ocasional de acciones sino que es producto de un tratamiento de bonificación laboral con carácter especial por la empresa y su calidad de trabajador.

De todo lo cual se desprende que el Tribunal califica estos ingresos como producto directo de la relación laboral, descartando radicalmente que tales ingresos provengan de la venta ocasional de acciones, y en esa virtud resuelve la causa con la aplicación del artículo 8 numeral 1) de la LRTI, norma y hechos configurados en ella que no han sido objeto del Recurso de casación, en el sentido que esos ingresos al provenir de una renta derivada de la actividad laboral en relación al tipo de actividad de la empresa así como de la calidad del trabajador, constituyen un ingreso gravado parte de su renta global objeto del impuesto a la renta, dejando de lado la pretensión del actor de que es un ingreso por venta ocasional de las acciones de conformidad con el artículo por él propuesto ( 9 literal 14 LRTI) mismo que no fue aplicado en la sentencia ni ha influido determinadamente en la resolución de la causa. En tal virtud no se configura el vicio alegado de errónea interpretación del artículo 9 literal 14) no solo en razón del argumento antes expuesto sino también en razón de que no existe una proposición jurídica completa al no ser parte del recurso de casación la norma con la que sí se resolvió la causal (art. 8 numeral 1 LRTI) así como los hechos que configuran en ella, los mismos que se considera estarían en firme en la sentencia, tanto más que la norma propuesta en casación aparece únicamente enunciada por el Tribunal, pero no se ha determinado una aplicación de la misma que haya influido determinadamente en la resolución de la causa.

#### **5.2.1.2.- Cargo Segundo: Aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y Falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.**

Con el fin de analizar el vicio alegado de aplicación indebida, es importante citar al tratadista Luis Cueva Carrión indica: *"...Aplicar indebidamente la ley significa: aplicarla en la forma que no se debe hacerlo; aplicarla mal; hacer un mal empleo de la ley o de sus principios para cometer un ilícito, un injusto o una falta de equidad al momento declarar el derecho..."*<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> *Ibíd*em, pág. 237

Y en cuanto a la Falta de aplicación significa: *“No aplicar la ley, por ignorancia de su existencia o porque, deliberadamente, se la ignora. Es no emplearla ni utilizarla en la solución de un caso jurídico pese a que existe y es aplicable al caso en cuestión.”*<sup>5</sup>

Al respecto, el recurrente alega que el artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno fue aplicado por el Tribunal A quo en la sentencia, sin considerar que la norma antes citada fue expedida mediante Decreto Ejecutivo 374 en el Registro Oficial Suplemento N° 209, de fecha 08 de junio de 2010, por lo que de conformidad al artículo 11 del Código Tributario, por tratarse de un impuesto anual, su vigencia sería desde enero del 2011, más no para el año 2010, como fue aplicado en el presente caso.

Corresponde a esta Sala especializada en este punto realizar el análisis a la sentencia de instancia, de la cual se aprecia que el Tribunal A quo realiza una referencia entre los precios de transferencia y el Compensatory Stock Options que es utilizado por las empresa peruanas, con el fin de contratar personal adecuado al negocio, por lo cual se ofrece una remuneración atractiva, que consiste en el pago mensual determinado y cierto número de acciones.

Del vicio denunciado por el recurrente y del análisis a la sentencia, se desprende que el Tribunal A quo realizó una mera enunciación del artículo 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, resaltando su relación con la doctrina de Enrique Diaz Tong, sobre los precios de transferencia del Compensatory Stock Options que utilizan las empresas peruanas que mantienen su matriz en los Estados Unidos de Norteamérica, con el objetivo de contratar personal que aporte valor al negocio, por lo cual se le oferta una remuneración mensual y la opción de adquirir acciones.

Es decir, el Tribunal A quo en su sentencia de instancia, si bien ha realizado una enunciación del art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo no fue aplicado para resolver el asunto. En tal virtud, haciendo eco de lo indicado en el numeral 5.2.1.1. de esta resolución, el artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno no es ni una norma determinante ni fue aplicada por el Tribunal A quo para resolver la presente causa, tanto más que la norma que resolvió la causa es el artículo 8 numeral 1) de LRTI, y de los hechos expuestos en la sentencia, y que se refieren a que los

---

<sup>5</sup> Ibidem, pág. 238

ingresos de la venta de las acciones son parte de la renta global gravada con el impuesto a la renta por tener relación con su actividad laboral y no como un ingreso de venta ocasional de acciones, hechos que no han sido controvertidos en el recurso de casación y que además no se subsumen de ninguna manera en los artículos propuestos en casación como son el 89 del RLRTI y 11 de Código Tributario razón por la cual no se configura ninguno de los vicios.

Finalmente esta Sala especializada en función de lo expuesto, indica que es inadecuado aplicar el artículo 11 del Código Tributario, debido a que no tiene un efecto determinante el artículo 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en la sentencia emitida por el Tribunal A quo, en concordancia con lo señalado en el numeral 5.2.1.2. de la presente resolución.

**5.2.2.- Conclusión.-** En tal virtud, de conformidad con lo indicado en los numerales 5.2.1.1. y 5.2.1.2., esta Sala Especializada establece:

1.- De la errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al respecto el Tribunal A quo realiza una mera enunciación de la norma que el actor pretende que se le aplique en la causa, con el fin de calificar como exentos a los ingresos obtenidos por las acciones. Por lo cual el artículo en mención no fue aplicado para resolver la presente causa y concomitantemente no se configura la errónea interpretación del mismo.

2.- En cuanto a la aplicación indebida del artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario, el órgano jurisdiccional de instancia lo que realiza es una relación entre la doctrina citada y la normativa contenida en el artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, resaltando que la figura Stock Options, es una forma de remuneración de las empresas extranjeras que consiste en el pago de un mensual determinado y la adquisición de acciones. Esta figura es utilizada por las empresas con la finalidad de captar al mejor personal que aporte al desarrollo del negocio. De lo expuesto se evidencia que el Tribunal A quo no aplicó el Art. 89 RLRTI para resolver la causa, en tal virtud no se configura ni la aplicación indebida del mismo, ni la falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario.

En conclusión de lo antes expuesto, no se configuran los vicios de errónea interpretación del numeral 14 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicación indebida del

artículo 89 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno y falta de aplicación del artículo 11 del Código Tributario, que fueron alegados por el recurrente, al amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación.

#### VI. DECISIÓN

6.1.- Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado los vicios alegados por el casacionista.

6.2.- Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

#### VII. SENTENCIA

7.1.- **NO CASAR** la sentencia dictada el 16 de octubre del 2017, a las 11h04, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Distrito Metropolitano de Quito, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

7.2.-Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora la doctora Ivonne Marlene Guamaní León.

7.3.- Sin costas.

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

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

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

*Darío Velástegui Enríquez*  
Dr. Darío Velástegui Enríquez  
JUEZ NACIONAL

Certifico:

Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA (e)**

En Quito, martes dos de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las catorce horas y cuarenta minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: ELIZALDE CALLE ANGEL LEONARDO en la casilla No. 4805 y correo electrónico michelle\_villavicencio@hotmail.com;sandro.vallejo@consulprospect.com, sandro\_vallejo@yahoo.com.mx, michelle\_villavicencio@hotmail.com. DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 568 y correo electrónico manaranjo@sri.gob.ec; en la casilla No. 2424 y correo electrónico manaranjo@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1713759320 del Dr./Ab. NARANJO NARANJO MARÍA ALEXANDRA; PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO en la casilla No. 1200. ANDREA CEPEDA en el correo electrónico andre\_cepeda@hotmail.com. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

**FUNCIÓN JUDICIAL** Firmado por  
IVONNE MARLENE  
GUAMANI LEON  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1711111466  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRONICAMENTE

**RAZÓN:** Siento como tal que las 14 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 17502-2014-0005 (Juicio de Impugnación No. 17502-2014-0005), (Resolución No. 420-2018), que sigue el señor ANGEL LEONARDO ELIZALDE CALLE, en contra del DIRECTOR REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 23 de octubre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN  
SECRETARIA RELATORA (E)



## Resolución: 424-2018

Recurso de Casación No. 09501-2017-00155

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**PONENCIA: Dr. Darío Velástegui Enríquez**

ACTOR: Mariela Verónica Cuenca Alegría, representante legal de la compañía TECNOBLOCK S.A.

DEMANDADO: Director General del Servicio de Rentas Internas.

Quito, a ~~jueves 4 de octubre del 2018~~, las 15h43.-

**VISTOS:****I. ANTECEDENTES:**

**1.1.-** El economista Leonardo Orlando Arteaga, en calidad de Director General del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 1 de septiembre de 2017, las 14h36, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00155, en contra de la Resolución No. 917012016RREVO00286 de fecha 27 de diciembre de 2016, emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual, se atiende negativamente el Recurso de Revisión No. 117012015243501, misma que ratifica la legalidad y validez del acto administrativo contenido en la Resolución Administrativa No. 112012015RREC000976, fallo que en su parte relevante dispone: *“(...) resuelve declarar con lugar la acción de impugnación deducida por Mariela Verónica Cuenca Alegría, por los derechos que representa de la compañía TECNOBLOCK S.A., en contra del señor DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, como consecuencia de lo cual Se (sic) deja sin efecto la Resolución N° 917012016RREVO00286 de fecha 27 de diciembre de 2016, emitida por el señor DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, mediante la cual se*

*CONFIRMA EL CONTENIDO DE LA RESOLUCION No. 112012015RREC000976, que negó la impugnación en contra de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración del Impuesto a la Renta por el ejercicio económico 2012. Como consecuencia de este pronunciamiento, se deja sin efecto dichos actos de determinación. (...).”*

**1.2.-** El recurso de casación presentado por la Autoridad Aduanera, fue elevado a la Corte Nacional de Justicia mediante auto emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas con fecha 3 de octubre de 2017, las 11h11.

## **II. JURISDICCION Y COMPETENCIA:**

**2.1.-** Del acta de sorteo que consta a fojas 34 del expediente de casación, se ha radicado la competencia en el doctor Darío Velástegui Enríquez, en su calidad de Juez Nacional de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las Resolución del Pleno del Consejo de la Judicatura No. 009-2018 de 23 de enero de 2018, doctor José Luis Terán Suárez y la doctora Ana María Crespo Santos en sus calidades de Juez y Jueza Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de la Resolución emitida por el Pleno del Consejo de la Judicatura No. 0341-2014 de 17 de diciembre de 2014, mediante las que se designó y posesionó a los Jueces y Juezas de la Corte Nacional de Justicia; y, Resoluciones 001-2018 de 26 de enero de 2018 y 002-2018 de 1 de febrero de 2018 expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante las que se conformó las Salas Especializadas del modo previsto en el art. 183.2 del Código Orgánico de la Función Judicial; en mérito a lo dispuesto por los arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador y art. 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial son competentes para conocer y resolver la presente causa.

## **III. VALIDEZ**

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

#### IV. AUDIENCIA

**4.1.-** Mediante auto de admisión, el 31 de octubre de 2017, las 08h58, la doctora Magaly Soledispa Toro, Conjueza de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso propuesto por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, esto es: por errónea interpretación del art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

**4.2.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia mediante auto de fecha 17 de septiembre de 2018, las 17h04 en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 272 del Código Orgánico General de Procesos, convoca a audiencia para la sustentación del recurso de casación propuesto, la cual se llevó a cabo el día 1 de octubre de 2018 a las 10h00, del primer piso del Edificio de la Corte Nacional de Justicia.

**4.3.-** Audiencia oral en la que comparecieron y fueron escuchados como partes procesales:

Por la Administración Tributaria, actuó el abogado Manuel Huacón Arévalo, en calidad de Procurador Fiscal.

Por la contraparte actuó el abogado Arturo Mendoza Contreras en representación de la Compañía TECNOBLOCK S.A.

**4.4.- Argumentos y Alegaciones de la parte recurrente.- El SRI, RECURRENTE:** acusa que el fallo cuestionado incurre en el vicio de legalidad

determinado en el caso 5 del art. 268 del COGEP, siendo necesario establecer que la administración tributaria como antecedente realizó una liquidación de pago por referencias en la declaración del impuesto a la renta a la compañía TECNOBLOCK en el año 2012, evidenciando serias inconsistencias en su declaración, de las que se destaca, la supuesta inversión que ellos aducen haber realizado dentro de la compañía TECNOBLOCK, al incumplir con los requisitos de nueva inversión, determinados en el COPCI. La causal invocada es la errónea interpretación del Art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el COPCI. La errónea interpretación se da cuando el Tribunal A quo aplica el art. 12 ibídem, y le otorga un sentido que no corresponde o su verdadero espíritu. Que se entiende como inversión productiva, esto es para las inversiones nuevas el nuevo cambio no implica inversiones. La compañía Tecnoblock obtuvo la inversión con cláusula especial de venta del 99% de su producción. El art. 12 del mencionado Reglamento señala que no constituyen inversión los créditos y operaciones. El juez, en el considerando 7.4. de la sentencia cuestionada le da un sentido diferente, puesto que no se cuestiona el préstamo sino la incidencia fundamental de la inversión puesto que no es una nueva inversión y de haber interpretado correctamente el Art. 12 del Reglamento, no quedaría invalidada la resolución por el Juez de instancia, por lo que, solicito se declare la procedencia del recurso y se declare con validez la resolución.

#### **4.5.- Argumentos y Alegaciones de la contraparte.- TECNOBLOCK –**

**ACTOR:** Partiendo del apartado de los antecedentes que hacen referencia a la falta de motivación, La administración Tributaria pretende que se revise la prueba de ahí la importancia de partir de los hechos probados constantes en la sentencia a partir del numeral 6.1, la parte actora da lectura a dicho numeral, expresando que lo manifestado por el Tribunal A quo en el considerando 6.3 no está en discusión el lugar donde ha desarrollado su actividad. Lo que está en discusión es la

procedencia de la exoneración de cinco años de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues el recurso de casación, se sustenta en la supuesta errónea interpretación del Art. 12 del Reglamento en mención, no se refiere a la exoneración de los cinco años que dispone el Art. 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En el texto normativo no prevé que sea para la exoneración pues se prevé otro tipo de protecciones. En la página 7 del escrito de contestación del recurso de casación se deja claro que se trata de este tipo de protecciones. El Juez revisa y resuelve de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que, solicita se rechace el recurso y se deje sin efecto la resolución impugnada.

**4.6.- Replica de la parte recurrente.-** El Art. 15 del COPCI establece que el Reglamento definirá que se entenderá como nueva inversión. El Art. 12 si fue aplicado por el Juez y es relevante para la decisión del Juzgador como se prevé en el considerando 7.4 de la sentencia. Lo que pretende el procurador de la compañía actora es confundir a, los magistrados, no se está revisando hechos, El Juez hace a un lado lo dispuesto en el Art. 12 del Reglamento al no analizar si era o no una inversión nueva, por lo que, solicita se rechace el recurso y se declare la validez del recurso de revisión.

**4.7.- Replica de la contraparte.-** De conformidad con el Art. 13 del COPCI no se encuentra como norma afectada, por lo que, solicita se ratifica en los hechos probados en la sentencia de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-

## V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURIDICO

**5.1.-** La autoridad tributaria, fundamenta su recurso en el caso cuarto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, estableciendo el siguiente problema jurídico:

**Caso Quinto:** El recurrente considera que en la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 1 de septiembre de 2017, ha incurrido en la errónea interpretación del art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

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

**6.1.** La casación desde la concepción doctrinaria se ha enmarcado en un campo aplicativo de naturaleza jurídica extraordinaria, formal y de alta técnica jurídica, autores como: Hernando Devis Echandía, al referirse al recurso de casación han manifestado que “(...) *Se trata de un recurso extraordinario, razón por la cual está limitado a los casos en que la importancia del litigio por su valor o su naturaleza lo justifica. Por él se enjuicia la sentencia del tribunal, que es su objeto, sin que implique una revisión del juicio (...).*” (Hernando Devis Echandía, “Nociones Generales de Derecho Procesal Civil” pág. 797); así mismo, Jaime Guasp señala que: “(...) *La casación se concibe como un recurso donde se plantean estrictamente cuestiones de derecho, y no cuestiones de hecho, es decir, que se trata de un proceso de impugnación destinado a rescindir un fallo judicial por razones estrictamente jurídicas, y no por razones fácticas, por lo que, quedarían fuera de la casación todas aquellas motivaciones que pretendieran la eliminación, sustitución del fallo impugnado a base de su desajuste con los hechos. La casación se perfila así como una figura de significado netamente jurídico, porque solo las cuestiones jurídicas tendrían acceso a ella, lo cual limitaría, extraordinariamente y significativamente, su concepto (...)*” (Juan Lovato Vargas citando a Jaime Guasp en, Programa Analítico del Derecho Procesal, Quito: Corporación Editorial Nacional, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002, 148). Luis Armando Tolosa

Villabona en su obra *Teoría y Técnica de la Casación*, señala que: “(...) *El recurso de casación es extraordinario, discrecional, reglado y taxativo. Pretende quebrar, anular y romper una sentencia o auto, violatorios de la ley sustancial (errores in iudicando) o de la ley procesal (errores in procedendo) (pág. 13). De la Rúa señala que: “(...) la casación es un verdadero y propio medio de impugnación, un recurso acordado a las partes en el proceso, bajo ciertas condiciones, para pedir y obtener el reexamen de las sentencias desde el punto de vista de su corrección jurídica (...)”* (De la Rúa, Fernando. *El recurso de casación en el derecho positivo argentino*, Editorial V. P. de Zavalla, Buenos Aires, 1986, pág. 50). Criterios doctrinarios que reafirman la concepción inicialmente expuesta y que se constituye en el lineamiento establecido por la Corte Nacional de Justicia. Siendo por tanto, los objetivos principales de este recurso por un lado la protección del ordenamiento jurídico imperante bajo las premisas de la correcta interpretación y aplicación de las normas de derecho sustanciales como procesales dentro de la sentencia o auto del inferior, es decir en sentido estricto el control de legalidad sobre las decisiones judiciales y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia.

**6.1.1.** Corresponde a esta Sala Especializada previo análisis de esta, establecemos lo siguiente: El caso quinto procede: “*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*”; por tanto se deberá entender que por este caso se analiza los vicios respecto de la norma sustantiva o in iudicando en razón de que no se ha subsumido de manera adecuado los hechos que han sido probados, por parte del juzgador a quo, por lo que no cabe la revalorización de los mismos y en consecuencia se parte de la base correcta de aceptación de los hechos. Sobre los cargos por lo que debe ser propuesto, doctrinariamente se los entiende de la siguiente manera: respecto de la indebida aplicación manifiesta que: “*ocurre cuando el juez aplica una norma que*

*no es llamada a regular, gobernar u obrar en el caso debatido. La norma es entendida rectamente en su alcance y significado, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos no contemplados en el precepto.”* (Luis Armando Tolosa Villabona, “*Teoría y Técnica de Casación*” (Bogotá: Editorial Doctrina y Ley), 359); sobre la falta de aplicación, esta *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”* (Luis Armando Tolosa Villabona, “*Teoría y Técnica de Casación*”, *ob. cit.*, 359); y, Errónea Interpretación: *“Así como las normas jurídicas, como proposiciones racionales de carácter abstracto y general que son, tienen que ser individualizadas, incorporadas al hecho, situación o relación que están llamadas a regir. Pero para individualizarlas y aplicarlas se debe empezar por determinar su sentido y alcance. A esta investigación se llama interpretación o hermenéutica, que como función humana es susceptible de error. De todo ello resulta que hay interpretación errónea en los casos en que la norma se aplica, pero sin darle su verdadero sentido.”* (Humberto Murcia Ballen, “*Recurso de Casación Civil*”, (Ltda., Santa Fe de Bogotá D, C, Colombia; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C.) pág. 330 y 331).

**6.2.** El Tribunal, en el numeral 7.4. de su fallo establece que: *“(…) Al respecto es un error de la administración considerar ese artículo aplicable a este caso. Aun en caso de que ese artículo se considere vinculado al artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, NO ES EL PRÉSTAMO POR SÍ SOLO EL QUE CONFIGURA LA INVERSIÓN NUEVA, SINO LA APLICACIÓN QUE SE HAGA DE LOS RECURSOS OBTENIDOS A TRAVÉS DE PRÉSTAMOS O POR CUALQUIER OTRO MEDIO DE OBTENCIÓN DE RECURSOS (SEA EMPLEANDO LOS RECURSOS PROPIOS QUE SE TENÍA ACUMULADOS; SEA FINANCIÁNDOSE CON PRÉSTAMOS), PARA LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS, EN ESTE CASO PARA EL MONTAJE DE LA PLANTA, QUE HA SIDO DEMOSTRADO EN ESTE*

*JUICIO. Tampoco es relevante que el préstamo haya sido concedido por una compañía a la que estaba destinada la totalidad de la producción realizada por la planta construida con base al préstamo, ni que la producción haya sido destinada a una parte vinculada al productor, pues la norma no menciona esa limitación. Ni siquiera por el espíritu o finalidad de la norma podría encontrarse un justificativo a esa objeción, puesto que la misma norma prevé que la actividad podría realizarse a través de “sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes”, pudiendo la producción destinarse al mercado interno o al exterior (estimulando las exportaciones conforme al artículo 306 de la Constitución), siendo indistinto que el destinatario sea alguien relacionado (particular que no está prohibido, sino sujeto a control de precios de transferencia, que en caso de exoneración de impuestos es irrelevante). Es asimismo irrelevante que la inversión sea efectuada con recursos que haya mantenido en su cuenta el productor, o sea producto de un préstamo, pues lo importante es que el dinero, de donde quiera que provenga (cuya licitud de origen no está en entredicho), se inyecte a la economía ecuatoriana (y no quede como capital ocioso) para desarrollo de actividades (con la consiguiente creación de empleo común y especializado, levantamiento de construcciones, instalación de plantas, capacitación laboral) en ciudades que no sean los dos más grandes polos productivos (Quito y Guayaquil), para el desarrollo de otras áreas geográficas, en sectores económicos considerados prioritarios para el estado (cuyos productos no están destinados necesariamente al mercado local, pues el Estado impulsa la exportación, estimando importante que se desarrollen actividades, destrezas y capacitación laboral en tales áreas; siendo irrelevante si el destinatario de la producción sea alguien vinculado al productor). Al no haberse aplicado en la resolución impugnada el artículo 9.1 de la LORTI esto es, analizar si existió inversión nueva en un área como la cadena forestal, fuera de Quito y Guayaquil, para basar su pronunciamiento, el mismo queda sin efecto. Adicionalmente, en este proceso se ha constatado que se han cumplido las condiciones del artículo 9.1*

*de la LORTI, esto es, inversión en montaje de planta nueva para actividad productiva por la que se transforman bienes, siendo irrelevante si el destinatario de la producción sea la compañía prestamista, dejando claro que el producto final que recibirá la prestamista es el que fue elaborado por la compañía actora en uso de las instalaciones y planta que pudo construir con el dinero obtenido en préstamo, lo que constituye inversión nueva productiva en el área de cadena forestal, fuera de Guayaquil y Quito.. (...)” (sic)*

**6.2.1.** De la revisión de la sentencia recurrida se advierte que, el Tribunal A quo establece como puntos de controversia, en. “(...) *Determinar si la causal alegada en el recurso de revisión (art. 143, numeral 1 del Código Tributario) se ha producido; y, Determinar si la compañía ha encuadrado su situación en el supuesto señalado en el artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (...)”* siendo el motivo de este recurso de casación, el segundo punto controvertido.

**6.2.2.** A fin de establecer si se configuran o no el vicio alegado por la Administración Tributaria, consistentes en la errónea interpretación del art. art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se procede a transcribir las normas infringidas:

**- Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones**

**Art. 12:** “(...) *Modalidades de Inversión.- Son modalidades de inversión que contribuyen al desarrollo de una actividad económica en el territorio ecuatoriano, las siguientes:*

*(...) Para efectos de la cobertura y protección prevista en el art. 17 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, no constituyen inversión los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales, ni créditos gubernamentales...(...)*”

**6.3.** El Servicio de Rentas Internas, en su recurso y en la audiencia convocada para resolverlo, manifiesta que, en la sentencia de instancia, existe errónea interpretación del art. 12 Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; al indicar el Tribunal de instancia que *“(...) es un error de la Administración Tributaria considerar aplicable este artículo a este caso y que no es el préstamo por si solo el que configura la inversión nueva, sino la aplicación que se haga con estos recursos obtenidos a través de préstamos o por cualquier otro medio, razonamiento alejado de la realidad de la norma que como se dejo (sic) se puede establecer considera que no existe inversión nueva cuando estos recursos o financiamiento provenga de los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales.(...)”*, afirmando que la norma transgredida *“(...) dispone que si las formas de financiamiento se encuentran establecidas en este artículo no se considerarán una inversión nueva para los beneficios establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y la Ley de Régimen Tributario Interno y que la Sala erróneamente señala que es irrelevante que la inversión sea efectuada con recursos de un préstamo relacionado con operaciones comerciales.(...)”*.

**6.3.1.** El Tribunal establece como hecho probado en la sentencia que *“(...) De la revisión de la resolución del recurso de revisión (fojas 164 a 166 vuelta) se constata que el rechazo del recurso se basa en el artículo 12 del Reglamento a la estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo, que dispone que no son*

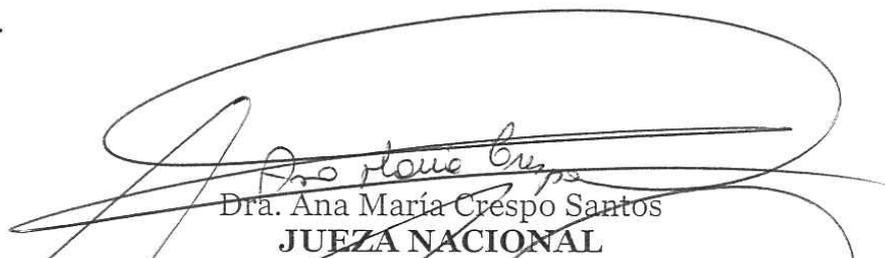
*inversiones los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales(...)*”, este Tribunal de Casación, efectivamente evidencia la aplicación del art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo, que dispone que no son inversiones los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales; sin embargo, al haberse alegado el vicio de errónea interpretación, corresponde establecer si la interpretación dada por el Tribunal de instancia se ciñe a derecho; es por ello que, primeramente se identifica que la norma recurrida establece las modalidades de inversión que constituyan una contribución al desarrollo de una actividad económica en el territorio ecuatoriano, disposición normativa que de manera clara excluye a los créditos y operaciones que impliquen que la empresa incurra en endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales. El Juzgador A-quo en el caso *in examine*, identifica que el préstamo por sí solo no configura la inversión nueva, sino la aplicación que se haga de los recursos obtenidos a través de préstamos o por cualquier otro medio de obtención de recurso para las actividades productivas, siendo el caso de TECNOBLOCK S.A., la de montaje de la planta; análisis efectuado que se aleja del contenido de la norma, pues el art. 12 de la Ley invocada, se remite a la exclusión de los créditos y operaciones que impliquen endeudamiento surgido o relacionado con operaciones comerciales, ni aquellos provenientes de los créditos gubernamentales, sin que adicionalmente exista un condicionamiento relacionado con la forma en la que sea desembolsado ingreso generado por el endeudamiento surgido, pues eso sería establecer un parámetro más dentro de las modalidades de inversión y las exclusiones de su calidad de inversión el sector productivo; en efecto, de los hechos probados establecidos así como el análisis efectuado por el Tribunal, se evidencia claramente que la operación que la empresa TECNOBLOCK S.A., realizó es un “*préstamo*”, noción que este Tribunal de Casación la asocia con el endeudamiento al que se sometió el contribuyente, por lo que se enmarca dentro de la exclusión expresamente dispuesta en el art. 12 del Reglamento a la Estructura

e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y como consecuencia de ello, TECNOBLOCK S.A., no puede ser beneficiario de la exoneración de 5 años en el pago del Impuesto a la Renta, establecido en el art. 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues la misma es aplicable cuando efectivamente se constate que se ha realizado una operación en la inversión nueva y que dichos ingresos por la generación de la actividad económica le sean directamente atribuibles; al caso, conforme se depende del fallo recurrido, lo que realizó el contribuyente es un mejoramiento de la matriz productiva en funcionamiento y adquisición de activos, lo cual no constituye una nueva inversión como desafortunadamente manifiesta el Juzgador A quo. Por las razones expuestas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, evidencia que se ha configurado la errónea interpretación del art. 12 del Reglamento a la Estructura e Institucionalidad del Desarrollo Productivo de la Inversión y de los Mecanismos e Instrumentos de Fomento Productivo establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones por el caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos.

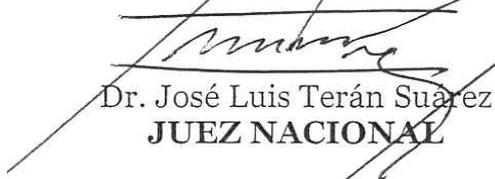
## VII. DECISIÓN

**7.1.** Por las consideraciones antes referidas, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **“ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”**, resuelve: Casar la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil provincia del Guayas, de fecha 1 de septiembre de 2017, las 14h36, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2017-00155, por las consideraciones establecidas en el numeral VI de esta sentencia y ratificar la Resolución No. 917012016RREV000286 de fecha 27 de diciembre de 2016, emitida por el Director General del Servicio de

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



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

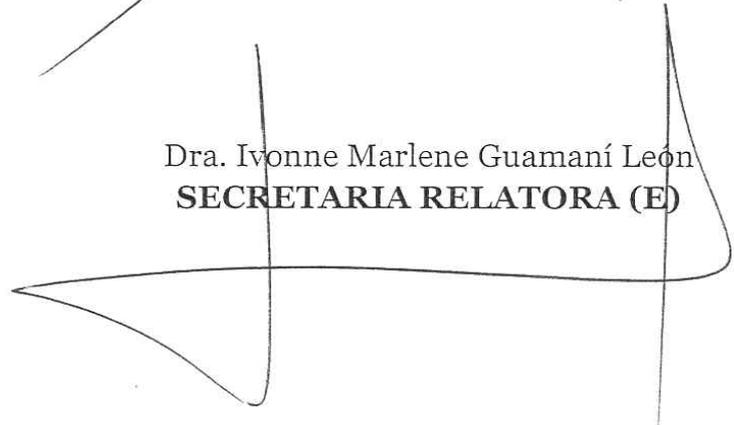


Dr. José Luis Terán Suárez  
**JUEZ NACIONAL**



Dr. Darío Velástegui Enríquez  
**JUEZ NACIONAL**

Certifico:



Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA (E)**

En Quito, jueves cuatro de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y treinta y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: TECNOBLOCK S.A. en la casilla No. 6064 y correo electrónico arturomendozacontreras@hotmail.com, y.figueroa@arturomendoza.ec, veronica@tecnoblocks.com, a.mendoza@arturomendoza.ec, en el casillero electrónico No. 0915776496 del Dr./Ab. ARNALDO ARTURO MENDOZA CONTREREAS. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en la casilla No. 2424 y correo electrónico manuel.huacon@hotmail.com, mohuacon@ser.gob.ec, juridico\_rls@sri.gob.ec, mohuacon@sri.gob.ec, aarios@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 1204088650 del Dr./Ab. HUACÓN ARÉVALO MANUEL ORLANDO. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA



**RAZÓN:** Siento como tal que las 08 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro del Recurso de Casación No. 09501-2017-00155, (Recurso de Casación No. 09501-2017-00155), (Juicio de Impugnación 09501-2017-00155) (Resolución No. 424-2018), que sigue TECNOBLOCK S.A, en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 12 de octubre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN  
SECRETARIA RELATORA (E)



**RESOLUCION No. 425-2018**

Recurso N° 09504-2011-0029

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR**  
**SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**  
**JUEZA PONENTE: DRA. ANA MARÍA CRESPO SANTOS**

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

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

Recurso N° 09504-2011-0029

Quito, jueves 4 de octubre del 2018, las 15h32.-

**ASUNTO**

Resolución del recurso de casación interpuesto por el señor Alberto Yaroslav Vlasak Pérez, en calidad de secretario de representación y como tal, representante legal de la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., en contra de la sentencia dictada el 30 de diciembre del 2016, a las 11h55, por la Sala de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio de impugnación N° 09504-2011-0029, deducido por el actor en contra la Resolución N° DGN-CAJ-DJP-RE-0092 emitida dentro del reclamo de impugnación que confirmo la Rectificación de Tributos N° GGN-CIN-DCP-RE-600.

## I. ANTECEDENTES

**1.1.-** De acuerdo al escrito que contiene el recurso de casación de fecha 17 de febrero de 2017, el casacionista se fundamentó en la **causal quinta** de la Ley de Casación, por el vicio de que la sentencia recurrida carece de motivación, existiendo falta de aplicación de lo previsto en la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y en concordancia con el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario.

**1.2.-** Mediante auto de fecha 21 de julio del 2017, el doctor 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 quinta** del artículo 3 de la Ley de la materia, de manera exclusiva por el vicio de que la sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley, de la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario.

**1.3.-** Con relación a la **causal quinta**, el casacionista alega por el cargo que la sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley, de la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario: *“(...) En los considerandos QUINTO y SEXTO de la sentencia, se reproducen las excepciones constantes en la contestación a la demanda presentada por la Administración Aduanera, así como las pruebas aportadas durante la etapa procesal correspondiente. Dentro del considerando SÉPTIMO, el Tribunal alude a normas legales y apreciaciones doctrinarias relacionadas con la motivación de los actos administrativos, luego de lo cual, nuevamente reproduce los argumentos planteados por el SENA y por CERVECERÍA NACIONAL, sin que de manera clara los juzgadores emitían su propio criterio respecto a las alegaciones efectuadas a lo largo del proceso, que los lleve a la adopción de una postura ajusta a las normas que a su juicio, aplicarían al caso materia de la controversia. Es tal falta de exposición del análisis judicial, que en el numeral 7.5 del considerando SÉPTIMO, donde el Tribunal parecería ya referirse a sus propias conclusiones y a la adecuación de las normas invocadas al caso específico, continúa, sin embargo, con la exposición de los fundamentos de cada parte. (...) (...) Sin un mayor razonamiento jurídico el Tribunal consideró al acto impugnado válido y debidamente motivado. Así, en el numeral 7.6 de la sentencia se expone: “(...) La Administración Aduanera, expidió la providencia DGN-CAJ-DJP-RE-0092 de 2 de febrero*

de 2011, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo No. 214-2010, presentado por Cervecería Nacional S.A., la misma que goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, conforme lo establece previsto en el Art. 82 de la Codificación del Código Tributario y en razón de la norma invocada, están llamados a cumplirse, una vez que han sido dictados por Autoridad competente, dentro del plazo determinado por la ley y encontrarse debidamente motivados con aplicación de disposiciones legales adecuadas, conforme lo pide el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución en vigencia.(...)", para luego arribar a la conclusión en el mismo numeral 7.6; de que la rectificación de tributos a la declaración aduanera presentada por la **CERVECERÍA NACIONAL** fue efectuada con apego a la atribución de verificación de la Administración Aduanera, y que su fundamentación se halla respaldada en el contenido de dos oficios elaborados por funcionarios de la misma dependencia los cuales "(...) **de manera motivada y en base a las normas técnicas y legales vigentes, explica la pertinencia de los criterios aplicados al presente caso (...)**", Así, el escaso análisis del Tribunal conllevó a que decidiese aceptar las excepciones de legalidad de la Resolución DGN-CAJ-DJP-RE-0092 y la legalidad de la Rectificación de Tributos GGN-CIN-DCP-RE-600 propuestas por el SENAE. (...) (...) De la lectura a la sentencia emitida por el Tribunal de instancia, el rechazo que hace la Sala Juzgadora a la demanda planteada por la **CERVECERÍA NACIONAL** se fundamenta en la "debida motivación del acto administrativo", sin embargo, no se justifica la pertinencia de las normas citadas por la Administración Tributaria y de sus argumentos para determinar que fue correcta la rectificación del porcentaje de rebaja arancelaria motivo de la controversia. Es decir, la sentencia nada analiza sobre la aplicabilidad del límite para la rebaja arancelaria a productos marcados –como lo es la cebada- establecida en la Decisión 371 de la Comunidad Andina de Naciones, rebaja que, a decir de la Administración Aduanera, no puede sobrepasar el 15% correspondiente al Arancel Externo Común del producto en discusión. No existe en la sentencia, un pronunciamiento claro y determinante para desechar lo alegado por mi representada, en el sentido que la Decisión 371 en su Art. 11 permite expresamente la posibilidad de recudir el arancel a cero al aplicar el Sistema Andino de Franja de Precios, norma que, si bien ha sido mencionada en la reproducción de los argumentos de cada parte procesal, no forma parte del desarrollo del criterio judicial o se descarta para la adopción del fallo de mayoría. En definitiva, al examinar el fallo se verifica una ausencia de argumentos

*jurídicos relacionados con el caso en concreto puesto en su conocimiento, ya que su argumento se fundamenta en la correcta motivación del acto y la aplicación efectiva de las normas jurídicas por parte de la Administración Aduanera, lo que conllevó a aceptar las excepciones propuestas por dicha autoridad. Reitero señores jueces, que el hecho de reproducir las aseveraciones de las partes y el no adecuar las normas jurídicas que permitan verificar las alegaciones de los comparecientes es ajeno los requisitos establecidos en la norma para la emisión de la sentencia, conforme se ha demostrado en el presente caso, en la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, no se encuentra un análisis coherente y efectuada la subsunción de los hechos a las normas jurídicas encaminadas a resolver la controversia, por tanto, el Tribunal de instancia no ha cumplido con el deber constitucional y legal de motivar su decisión.(...) (Proceso sustanciado en el Tribunal de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, fs. 248-253)*

**1.4.-** Con fecha 08 de agosto del 2017, el señor Mauro Andino Alarcón, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador-SENAE, presenta su contestación al Recurso de Casación interpuesto por la empresa CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., señala lo siguiente: *“(...) De acuerdo a lo que establece el artículo 3 numeral quinto de la Ley de Casación, debería de demostrarse por parte de CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., que la sentencia de fecha 30 de diciembre del 2016, no contiene los requisitos exigidos por la Ley o en sus parte dispositiva se adopta decisiones contradictorias o incompatibles, por lo que procede establecer las siguientes presiones: - La sentencia de fecha 30 de diciembre de 2016, las 11h55 sí contiene los requisitos exigidos por la Ley, en el presente caso corresponde a los establecidos en el artículo 273 del Código Orgánico Tributario: “...La sentencia será motivada y **decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados**, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos...” – Dentro de los aspectos considerados para la motivación de la sentencia referida, NO se observa en ninguna de sus partes dispositivas que se hayan adoptado decisiones “contradictorias” o “incompatibles” con las pretensiones planteadas por CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., dentro del libelo de demanda, y tal como se lo demostró*

*previamente, la sentencia contiene la motivación pertinente respecto a cada punto trabado en la litis. (...)" (Proceso sustanciado en esta Sala Especializada, fs. 14 reverso)*

**1.5.-** Finalmente, es menester señalar lo que el Tribunal de instancia esgrimió en la sentencia recurrida, que su parte considerativa manifestó: "(...)CUARTO.- *Vista la reclamación existente por parte de la actora y la defensa que ejerce la parte accionada, es procedente que la presente sentencia acoja disposiciones legales, que se han invocado por las partes procesales y que tienen que ver con el desenvolvimiento que corresponde a la motivación y fundamentación legal del cuaderno procesal, como son las siguientes: La Constitución de la República en el Art. 76 de la ley ibídem, determina: "En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes."; el artículo 81 del Código Tributario respecto de la motivación ordena: "Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley."; el artículo 103 del Código Tributario establece como una obligación de las Administraciones Tributarias: "Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: (...); 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice."; el Art. 10 primer inciso del Código Tributario dice: "Vigencia de la Ley.- Las Leyes Tributarias, sus Reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional. en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación."; el Art. 82 del Código Tributario dice: "Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. (...)"*; el Art. 217 del Código Tributario dispone que la Jurisdicción Contencioso Tributaria

determina la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, entre otros, por resoluciones de carácter tributario.”; el artículo 11 de la Decisión 371 de la CAN, el cual se refiere a la aplicación del SAFP para productos marcadores. Expresa lo siguiente: “El derecho variable adicional y la rebaja arancelaria aplicables a los productos marcadores se determinarán de la siguiente forma:... a).- En los casos en que el precio de referencia CIF resulte superior al techo CIF, se reducirá el AEC correspondiente, en una magnitud igual a la diferencia entre el precio de referencia y el precio techo, multiplicada por uno más la tasa del AEC. Esta rebaja podrá hacerse hasta el nivel de cero arancel.”; el artículo Único de la Decisión 717 de fecha 8 de septiembre de 2009, expresa: “Extender hasta el 31 de diciembre de 2011, los plazos previstos en los artículos 1, 2 y 3 de la Decisión 695.”; el Art. 1 de la Decisión 695 decide: “Artículo 1.- Hasta el 20 de octubre de 2009, los Países Miembros no estarán obligados a aplicar las Decisiones 370, 371 y 465.”; Artículo 1 de la Decisión 465, decide lo siguiente: “Reemplazar los Anexos 1, 2, 3 y 4 de la Decisión 370 por los Anexos que figuran en la presente Decisión.”.- **SOBRE LA MOTIVACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.**- El actor alega en su demanda, como numeral 1, la falta de motivación de la Resolución impugnada y de la Rectificación que la antecedió, señalando que a su criterio contrarían lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución y el 81 del Código Tributario, inobservando el art. 103 del mismo cuerpo legal. Para resolver sobre la alegada falta de motivación del acto impugnado, se debe considerar que conlleva a la invalidez legal del acto administrativo, por lo tanto es pertinente que en forma previa a revisar los demás argumentos expuestos en la demanda, determinemos si el acto impugnado se encuentra debidamente motivado, ya que en caso contrario carecería de validez legal, resultando infructuoso cualquier análisis ulterior, para lo cual es necesario hacer las siguientes precisiones: Conforme quedó señalado en líneas anteriores, a juicio del demandante, “tanto la Resolución impugnada como la Rectificación de Tributos emitida en su momento por la CAE, adolecen de falta de motivación, toda vez que éstas no se determina la forma en la que se relacionan las normas citadas con los hechos analizados”. En este sentido, de la revisión de la Resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-0092 que obra en copia certificada a fojas 56 a 59 de los autos, se observa que está constituida por los ordinales primero, segundo, tercero, cuarto, quinto sexto y séptimo, en los que constan los antecedentes de la impugnación administrativa realizada, la competencia jurídica de la Administración aduanera

para resolverla, el análisis de la controversia con todos los elementos de derecho y los documentos analizados en sede administrativas, así como lo alegado por el administrado, y las normas legales sobre las que se fundamentó la Administración para motivar (ordinal séptimo), la decisión expuesta de manera clara y fundamentada en la resolución impugnada, expresando en la su parte resolutive que declaraba sin lugar el reclamo administrativo de Impugnación No. 214-2010; apreciando del contenido de la Resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-0092, que consta debidamente motivada y cumple con los requisitos legales pertinentes para su validez; cumpliendo con lo indicado en el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador en vigencia, garantizando que se cumplió con el debido proceso y que el acto impugnado atendió lo señalado en el Art. 81 del Código Tributario que conmina a que todos los actos sean debidamente motivados, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley, lo que a su vez se encontraba ratificado por los Arts. 101 (103 # 2) y 126 (133) *Ibidem*, 122 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; y, por el Art. 31 de la Ley de Modernización del Estado del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos. Es importante recordar lo que Ignacio Colomer Hernandez manifiesta en su obra "La Motivación de las Sentencias: Sus Exigencias Constitucionales y Legales", Edit. Tirant Lo Blanch, Valencia España 2003, pág. 44, "... son dos las finalidades que configuran la esencia de la actividad motivativa, de una parte el hecho de ser una justificación racional y fundada en Derecho de la decisión, de otra parte, el dato de contrastar o responder críticamente a las razones o alegaciones esgrimidas por cada parte", criterio que es compartido por el Maestro Manuel Atienza en su obra "Curso de Argumentación Jurídica", Madrid, Trotta, 2013, Pág. 136. donde señala: "Se entiende por motivación suficiente aquella justificación en la que cada afirmación está bien fundamentada en argumentos justificativos...". En similar sentido se ha pronunciado el tratadista José Luis Castillo Alva en su obra "Proscripción de la Arbitrariedad y Motivación", Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L, 2013, Pág. 92, cuando manifiesta que "Una motivación para que sea racional debe estar acompañada de buenas razones: dichas razones deben apoyarse en los hechos del caso, en la prueba pertinente y en el derecho vigente aplicable al caso (...). En pocas palabras, se necesita que la argumentación desplegada (las buenas razones) sea suficiente y resuelva de

*manera adecuada el problema planteado...". Esto quiere decir que la motivación no puede estimarse cumplida con la simple transcripción de normas legales o con la mera explicación de por qué se adopta tal o cual decisión, sino debe ir precedida de una exposición de los argumentos jurídicos en los que se funda, justificando las razones por las que el hecho concreto que se juzga, se subsume en la norma en la que se sustenta la decisión, de tal manera que el interesado esté en condiciones de conocer las razones decisivas o el fundamento de las resoluciones que le afectan.- En este caso, el acto impugnado se considera debidamente motivado por lo que se rechaza la alegación de falta de motivación expresada por el accionante. QUINTO.- La parte accionada en la contestación a la demanda propuso excepciones que como constan en el cuaderno procesal, y que han sido debidamente analizadas por este Tribunal y que son las siguientes: excepciones: 1) Negativa pura y simple a los fundamentos de hecho y de derecho de la demanda; la excepción propuesta, produce que el actor corra con la obligación de la carga de la prueba de los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la Autoridad demandada; 2) Que la aludida Resolución impugnada, que declara sin lugar el reclamo administrativo, constituye un acto firme y goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 82 del Código Tributario; propuesta la excepción y manifestar la presunción de legitimidad requiere que el obrar de una persona funcionario debidamente autorizado o delegado, que de conformidad con la ley puede formular o contradecir las pretensiones del actor, y su ejecutoriedad se establece cuando se encuentren en firme, por lo que al encontrarse impugnado se encuentra suspenso para ser considerado ejecutivo; a la presentación de la demanda esta fue calificada y se la admitió a trámite por la relación formal de correspondencia entre el actor y la parte demandada, con su proposición es válida para el ejercicio de la acción: 3) Que de acuerdo a la Decisión 416, Art. 12, párrafo sexto señala. "La fecha de certificación deberá ser coincidente o posterior a la fecha de emisión de la factura comercial deberá presentarse conjuntamente con el certificado de origen"; de conformidad con lo expuesto por la parte actora y la parte demandada se realizará la confrontación respectiva entre los puntos discordante entre los contenidos de las Decisiones de la Comunidad Andina, que han sido anunciadas; 4) Que el accionante dentro de la estación probatoria no logró demostrar y probar afirmativamente sus planteamientos ni tampoco desvirtuar los sustentos de derecho por los cuales la Gerencia General de la CAE emitió la*

*Rectificación de Tributos; al accionante le ocupa de manera legal y por derecho constitucional oponerse a una resolución por la cual acude ante la justicia ordinaria a impugnar el acto administrativo; 5) Que mediante Decreto Ejecutivo No. 609 publicado en el R. O. No. 140 del 3 de marzo de 1999, impuso restricciones al comercio exterior, estableciendo la Tarifa por cláusula de salvaguardia para las importaciones originarias de cualquier país, por lo que se observa que la Declaración de Importación fue presentada y aceptada por la aduana dentro de la fecha en que se encontraba la tarifa por cláusula de salvaguardia, consecuentemente el pago que se ha efectuado de la tasa de salvaguardia en mención es correcto; téngase en cuenta que el accionante ha expresado que la importación de cebada la efectuó el 18 de marzo de 2008, amparada en el DAU número 13343220 y Refrendo número 028-2008-10-020590-2; y, 6) En cuanto a la falta de competencia de la Gerencia General para expedir la Resolución impugnada, y de la entonces Gerencia de Normativa Tributaria para emitir la antes reseñada Rectificación de Tributos, alegada por la parte accionante; cabe dejar debidamente puntualizado que las antes mencionadas Resoluciones de la Gerencia General No. 0427 y 0449 se fundamentan principalmente en las siguientes disposiciones legales: Art.35 de la Ley de Modernización del Estado que faculta a las entidades y organismos del sector público a establecer un programa de desconcentración de competencias, que comprenda entre otros aspectos la normatividad, que permita aplicar la desconcentración; y Art. 84 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, acorde con el Art. 11, párrafo 1, literal ñ) de la Ley Orgánica de Aduanas. SEXTO.- La parte actora durante el término de probanza propuso las siguientes: 6.1.- I.- Que se reproduzca y se tenga como prueba a favor de mi representada todo lo que fuere favorable a sus intereses, en especial los argumentos de hecho y de derecho contenidos en la demanda. II.- A pesar que el derecho no requiere ser probado solicito que se agregue al expediente del presente proceso, y se tenga como prueba a favor de mi representada el Decreto Ejecutivo número 2485 de 30 de enero de 1995, mediante el cual se puso en vigencia la Decisión 371 del Acuerdo de Cartagena, y por lo tanto el Sistema Andino de Franjas de Precios. De esta forma se demuestra que a diferencia del Arancel Externo Común el cual no se encuentra vigente; el Sistema Andino de Franja de precios se si lo está, por lo que la reducción arancelaria aplicada por la Cervecería Nacional en sus importaciones es procedente. III.- A pesar de que el derecho no requiere ser probado solicito que se agreguen al expediente del presente proceso, y se tengan como prueba a favor*

de mi representada, las Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones número 679 (30 de enero de 2008), 695 (14 de octubre de 2008) y 717 (7 y 8 de septiembre de 2009), las que POSPUSIERON la aplicación de la Decisión 370 de la CAN, y como consecuencia de ello, se pospuso la aplicación del Arancel Externo Común. Estas decisiones evidencian que el Arancel Externo Común, aplicado por la SENAE, no estuvo en vigencia durante el ejercicio 2008, año en que se efectuó la importación objeto de la rectificación de tributos (y tampoco estará vigente hasta diciembre de 2011); 6.2.- La parte accionada haciendo uso de su derecho de presentar pruebas durante el término concedido, propuso las siguientes: 1.1.- Que se reproduzca a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, todo aquello que se actúe en el proceso y que le fuere favorable a sus intereses y téngase por impugnado, redargüido de falso y rechazado, todo aquello que fuere desfavorable a los intereses del demandado; 1.2.- Impugno la prueba que haya presentado o llegare a presentar la parte actora, por ilegal, improcedente e indebidamente actuada ajena a la Litis; 1.3.- Que se tenga por impugnada y objetada en su legitimidad en todas sus partes el libelo de la demanda de impugnación presentada con Carlos Roberto Calderón Viteri, en calidad de agente afianzado de la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A.; y, Mauricio Patiño Aranda, por los derechos que representa de la compañía CERVECERIA NACIONAL CN S.A., por cuanto la resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-0092 dictada el 2 de febrero de 2011, emitida por el Eco. Mario Pinto Salazar, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador de la época, fue conforme a derecho, esto es, declarar sin lugar el reclamo planteado y como consecuencia jurídica ratificar la validez de la resolución que hoy se impugna; 1.4.- Que tenga por reproducido todo cuanto en autos sea a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en especial el escrito de contestación a la infundada demanda presentado el 21 de julio de 2011, alas 11h08, que contiene las EXCEPCIONES propuestas a la mismas; así como, las disposiciones legales y reglamentarias invocadas y puntualizadas en la misma, y que consta en el expediente cuyo estudio y revisión hoy lo ocupa; 1.5.- Que se tenga como prueba a favor del Servicio de Aduana del Ecuador la resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-0092 dictada el 2 de febrero de 2011, consecuentemente, la rectificación de tributos contenida en la resolución número GGN-CIN-DCP-RE-600 dictada por la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Adjunto anexo; 1.6.- Que se tenga como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador,

la rectificación de tributos contenida en la resolución número GGN-CIN-DCP-RE-600 dictada por la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la Corporación Aduanera Ecuatoriana; realizada a la declaración aduanera única números: 13343220 con refrendo 028-2008-10-020590-2; respecto de la cual el demandante, alega una supuesta nulidad por improcedencia de la aplicación del Art. 62 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno concordante con el numeral 1 del Art. 139 del Código tributario. Adjunto anexo; 1.7.- Que se tenga como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el informe técnico contenido en el oficio No. CGA-JPN-AMA-067 de fecha 26 de enero de 2011, suscrito por Ana María Ayala Robles, Especialista en Gestión Aduanera de la Coordinación General de Gestión Aduanera, relacionado con la investigación de comprobación de valores a los importaciones efectuadas por la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A.; el mismo que de manera motivada y en base a las normas técnicas y legales vigentes, explica la pertinencia del criterio técnico y legales aplicados al presente caso. Adjunto anexo; 1.8.- Que se tenga como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el informe técnico contenido en el Oficio No. CGA-DNO-JPN-OF-00355 de fecha 27 de enero de 2011, suscrito por la Ingeniera Jazmín González Aguirre, Coordinadora General de Gestión Aduanera (E); el mismo que de manera motivada y en base a las normas técnicas y legales vigentes, explica la pertinencia del criterio técnico y legales aplicados al presente caso. Adjunto anexo; 1.9.- Que se tenga como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el informe jurídico contenido en el Oficio No. CAJ-DJP-OF-(j)-0227 de fecha 31 de enero de 2011, emitido por la Coordinadora General de Asesoría Jurídica de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Adjunto anexo; 1.10.- Que se envíe atento oficio al Director de Secretaría General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, Ingeniera Patricia Ordóñez, a fin de que remita copia certificada de la Resolución No. GGN-568-2009 de fecha 1 de abril de 2009, publicada en el Registro Oficial No. 591 del 15 de mayo de 2009, mediante el cual se delega al Director de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, las atribuciones constantes en el Art. 53 y literal b) del Art. 111, Disposición II.- Operativas de la Ley Orgánica de Aduana, en concordancia con el Art. 68 del Código Tributario. Hecho que sea téngase como prueba a favor de mi representado; 1.11.- Que se envíe atento oficio al Director de Secretaría General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, Ingeniera Patricia Ordóñez, afín de que remita copia certificada del Oficio No.

CGGA-DNA-PYNA-OF-0545 de fecha 20 de febrero del 2010, suscrito por la Ab. Amanda Velásquez Jijón Coordinadora General de Gestión Aduanera, dirigido al Economista Xavier Cárdenas Moncayo Gerente General (e) de la Corporación Aduanera Ecuatoriana de la época, referente al "...Error en cálculo del procedimiento de aplicar la preferencia arancelaria y el derecho variable del Sistema Andino de Franja de Precios (SAFP)". Hecho que sea téngase como prueba a favor de mi representado; 1.12.- Que se envíe atento oficio al Director de Secretaría General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, Ingeniera Patricia Ordóñez, a fin de que remita copia certificada del Informe técnico de Revisión Pasiva No. CN-DCP-JRP-IF-RDV-(i)-0008, dirigido al señor Gustavo Hernández Jefe de Revisión Pasiva; el cual, luego de revisado el cálculo efectuado por el sistema (SICE), concluye con la rectificación de tributos a la compañía actora. Hecho que sea téngase como prueba a favor de mi representado; 2.1.- EN CUANTO A LO ESTABLECIDO EN LA DECISIÓN 571 DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y DEMÁS NORMAS DE APLICACIÓN DIRECTA.- a) Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, publicada en el Registro Oficial No. 317 del 20 de abril de 2004; b) Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 13 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, especialmente su literal c), el cual transcribo para vuestra consideración; c) Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 16, de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, el cual transcribo para vuestra consideración; d) Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 17, de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, el cual transcribo para vuestra consideración; e) Reprodúzcase como prueba a favor del servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, el cual transcribo para vuestra consideración; 2.2.- EN CUANTO A LO ESTABLECIDO EN EL REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571 VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCIAS IMPORTADAS- Y DEMÁS NORMAS DE APLICACIÓN DIRECTA.- a) Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las mercancías importadas-, adoptado mediante Resolución 846, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XXI-

Número 1103, en la ciudad de Lima al 9 de Agosto del 2004; b) *Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 48, del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas-, adoptado mediante Resolución 846, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XXI- Número 1103, en la ciudad de Lima el 9 de agosto del 2004; en especial lo establecido en su numeral 2, el cual transcribo para vuestra consideración;* c) *Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Art. 51 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas-, adoptado mediante Resolución 846, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, AÑO XXI- Número 1103, en la ciudad de Lima el 9 de Agosto del 2004; en especial lo establecido en literal b del numeral 1;* d) *Reprodúzcase como prueba a favor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el texto íntegro del Artículo 52 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas-, adoptado mediante Resolución 846, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XXI- Número 1103, en la ciudad de Lima al 9 de agosto del 2004.*

**2.3.- EN CUANTO A LO ESTABLECIDO EN LA LEY ORGÁNICA DE ADUANAS Y DEMAS NORMAS DE APLICACIÓN DIRECTA.-** Son aplicables las siguientes normas legales: Art. 4.- Aduanas; Art. 9.- Tributos al Comercio Exterior; Art. 10.- Obligación Tributaria Aduanera; Art. 12.- Hecho Generador de la Obligación Tributaria Aduanera; Art. 13.- Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera; Art. 15.- Impuesto Aplicables. La ley Orgánica de Aduanas, expresamente contempla la facultad de la Autoridad Aduanera, para la revisión pasiva y aleatoria de las declaraciones aduaneras presentadas dentro de los tres años de efectuado el pago: Art. 53.- Verificación y rectificación. El artículo del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la administración tributaria EN GENERAL, mediante la cual, en cada caso particular se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo. **SÉPTIMO.-** Este Tribunal, de la revisión del proceso, y conforme lo establece el Art. 76 numeral 7 letra l) de la Constitución de la República, y Art. 273 del Código Tributario, como del Art. 277 del Código de Procedimiento Civil que establecen que: "La sentencia deberá decidir únicamente los puntos sobre la que se trabó la litis"; en el caso que nos ocupa el acto administrativo impugnado por la parte actora es la Resolución número DGN-CAJ-DJP-RE-0092, de fecha 02 de febrero de 2011 dentro del reclamo

administrativo signado con el número 214-2010 que confirmó la Rectificación de Tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600, sobre el cual el Tribunal ejercerá el análisis del juicio. 7.1. Los actos administrativos deben estar justificados, esto es, se deben decir las razones por las cuales se adopta, estando entre las atribuciones y deberes de la Administración Tributaria, la que se encuentra estipulada en el Art. 69 del Código Tributario que expresa: "Que las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.", concordante con lo que determina el Art. 81 de la ley ibídem; 7.2. Las resoluciones judiciales requieren cumplir determinadas formalidades para validez y eficacia, siendo la más común la escrituración o registro (por ejemplo, en audio), según sea el tipo de procedimiento en que se dictan. Desde el punto de vista del lenguaje técnico-jurídico y en síntesis, se entiende por motivación de resoluciones el deber jurídico de explicar y justificar, demostrar con argumentos convincentes, la decisión administrativa o judicial; en un Estado democrático de derecho la constitución garantiza a los ciudadanos a conocer las razones tanto fácticas como jurídicas en que se apoyan las decisiones administrativas. Según el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA: «motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene, a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto». La motivación, pues, es un elemento material de los actos administrativos y no un simple requisito de forma. 7.3. La Administración Aduanera manifiesta, que el acto administrativo número GGN-CIN-DCP-RE-600, dictado por la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la Corporación Aduanera Ecuatoriana y, por la potestad de la Ley procedió a emitir la Rectificación de Tributos a la declaración aduanera única número: 13343220 con refrendo 028-2008-10-020590-2; de conformidad con el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente en esa época, teniendo como fundamento la liquidación que con error efectuó el Sistema Interactivo de Comercio Exterior-SICE, por cuanto se ha aplicado erradamente la fórmula de cálculo. Por ser la

determinación un acto administrativo de carácter eminentemente técnico, tal como lo establecen los artículos 46 y 104 de la Ley Orgánica de Aduanas entonces vigente, la Administración Aduanera fundamenta su resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-00092 de 2 de febrero de 2011, en las normas constitucionales y legales señaladas en la misma. 7.4. La parte actora manifiesta que el 23 de noviembre de 2010, la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la CAE emitió la rectificación de tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600 alegando que Cervecería Nacional había aplicado erróneamente la preferencia y el derecho variable contemplado en el Sistema Andino de Franja de Precios "SAFP", ordenando que la compañía pague un valor mayor de impuesto y el 20% de recargo, sin que exista motivación para sustentar la rectificación de tributos; sin embargo la SENA E reconoce que el Sistema Andino de Franjas de Precios otorga una rebaja al arancel nacional en la importación de cebada, sin que se pueda reducir el arancel a CERO, considerando que el Arancel Externo Común "AEC" constituye el límite máximo al que puede rebajar el arancel nacional, sin que estuviere vigente el "AEC" en el 2008; así el arancel nacional de la cebada es 20%, y de acuerdo a lo ordenado por la Decisión 371 la actora tenía derecho a una rebaja de 34.09 puntos en el arancel, según la CAE, CN no podía reducir los 34.09 puntos y llegar a cero aduciendo que la rebaja máxima llegaría a 15 puntos, en vista de que el AEC de la cebada es 15%. Así, la CAE hizo la siguiente operación:  $20$  (arancel nacional) -  $3\%$  (preferencia arancelaria)  $15$  (AEC) =  $2\%$  (Arancel exigido a CN). Es decir, así se impide que CN aplique la rebaja de 34.09 puntos, que llevaría el arancel a CERO ( $20 - 3 - 34.09 =$ ). Reiteramos, la CAE aplica el AEC, aun cuando no estaba vigente en el 2008, y aun cuando no estaría vigente sino hasta el 11 de diciembre de 2011. Tanto la Resolución impugnada como la Rectificación emitida por la CAE, adolecen de falta de motivación, toda vez que en éstas no se determina la forma en la que se relacionan las normas citadas con los hechos analizados, pudiendo mencionar lo que establece el Art. 76 numeral 7 letra l) de la Constitución de la República del Ecuador, el mismo que mantiene relación con los artículos 81 y 103 del Código Tributario; estableciendo que existe una Indevida aplicación de las normas Comunitarias Andinas, debido a que en la Rectificación de Tributos, se determina como límite de la Rebaja el Arancel Externo Común, aplicando la CAE lo dispuesto en las Decisiones 370 y 371 de la CAN, no realizando un cálculo adecuado pues para calcular la rebaja de la que podía beneficiarse CN aplicó una Decisión como es la 370 que no se encontraba vigente siendo

aplicables a la importación realizada por la accionante, el artículo 11 de la Decisión 371 de la CAN, el cual se refiere a la aplicación del SAFP para productos marcadores; no siendo procedente la aplicación del 2% como límite a la rebaja, pues contrariamente a lo que señala el SENAE la Decisión 371 permite expresamente la rebaja del arancel a CERO, argumento que es confirmado por el artículo 2 de la Decisión 453 de la Comunidad Andina de Naciones que cita la CAE en la Rectificación, el cual dispone que la rebaja del Arancel normal pueda llegar hasta el 0%. Que debido al SAFP establecido en la Decisión 371 su aplicación se encuentra prorrogada hasta diciembre del 2011 en virtud de la Decisión 717 de la Comunidad Andina; por Decreto Ejecutivo 2485 publicado en el Suplemento del R.O.622, de 30 de enero de 1995 la Decisión 371 entró en vigencia en Ecuador, ordenándose la incorporación al régimen jurídico tributario ecuatoriano, aun cuando la Decisión 371 no esté en vigencia para el resto de los países Miembros de la CAN; Cervecería Nacional considera que la rebaja al arancel al aplicar el SAFP podía determinar un arancel de cero, siendo éste el punto de discrepancia. 7.5.-Identificada la controversia existente, se procede al análisis de los hechos de la demanda y confrontación de las disposiciones legales que se han incorporado al presente juicio, así tenemos que con fecha 18 de marzo de 2008, amparada en el DAU número 13343220 y Refrendo número 028-2008-10-020590-2, la compañía CERVECERIA NACIONAL CN S.A., importó cebada, embarcada el 16 de febrero de 2008 y arribó al país el 6 de marzo de 2008, por lo que el Sistema Interactivo de Comercio Exterior (SICE) determinó los tributos generados por la importación realizada, que fueron debidamente cancelados por la compañía; con posterioridad el 23 de noviembre de 2010, la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la CAE emitió la rectificación de tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600 alegando que CN había aplicado erróneamente la preferencia y el derecho variable contemplado en el Sistema Andino de Franja de Precios "SAFP", ordenando que la compañía pague un valor mayor de impuesto y el 20% de recargo, concluido el reclamo de impugnación 214-2010 sobre la Rectificación de Tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600, mediante providencia número DGN-CAJ-DJP-RE-0092 emitida el 2 de febrero de 2011, el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador declaró sin lugar el reclamo de impugnación antes mencionado. La Administración Aduanera aplica el contenido de la Decisión No. 370 que fuera expedida y dada en la ciudad de Quito, el 26 de noviembre de 1994; la parte accionante manifiesta que la demandada aplicó erradamente dicha

Decisión, ya que debió aplicarse la Decisión No. 371 que fuera expedida en Quito, el 26 de noviembre de 1994, la misma que entró en vigencia el 01 de febrero de 1995, y que fuera publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Año XI No. 167 del 07 de diciembre de 1994, cuyo artículo 11 de la Decisión 371 se refiere a la aplicación del SAFF para productos marcadores, la misma que dice lo siguiente: "El derecho variable adicional y la rebaja arancelaria aplicables a los productos marcadores se determinarán de la siguiente forma:... a).- En los casos en que el precio de referencia CIF resulte superior al techo CIF, se reducirá el AEC correspondiente, en una magnitud igual a la diferencia entre el precio de referencia y el precio techo, multiplicada por uno más la tasa del AEC. Esta rebaja podrá hacerse hasta el nivel de cero arancel."; el artículo Único de la Decisión 717 de fecha 8 de septiembre de 2009, expreso lo siguiente: "Extender hasta el 31 de diciembre de 2011, los plazos previstos en los artículos 1, 2 y 3 de la Decisión 695."; continuando con el enlace del contenido de las Decisiones de la CAN, tenemos que la Decisión 695 fue Dada en la ciudad de Guayaquil, el 14 de octubre de 2008, la misma que decide en el Art. 1 lo siguiente: "Artículo 1.- Hasta el 20 de octubre de 2009, los Países Miembros no estarán obligados a aplicar las Decisiones 370, 371 y 465.", cuyas dos decisiones se encuentran establecidas en este fallo. Por lo expuesto el Tribunal al establecer la debida confrontación de las normas legales invocadas como son las Decisiones de la Comunidad Andina, examinadas las mismas, se extrae del contenido de la Decisión 371, que regula el SAFF, en su artículo 1 que establece, como objetivo principal: estabilizar el costo de importación de un grupo especial de productos agropecuarios caracterizados por una marcada inestabilidad de sus precios internacionales, o por graves distorsiones de los mismos; disponiendo que los Países Miembros deben aplicar a la importación de tales productos procedentes de terceros países: derechos variables adicionales al Arancel Externo Común (AEC), cuando los precios internacionales de referencia de dichos productos sean inferiores a determinados niveles piso. Asimismo, los Países Miembros aplicarán rebajas al AEC para reducir el costo de importación cuando los precios internacionales de referencia sean superiores a determinados niveles techo. 7.6. La parte accionada negó los fundamentos de hecho y de derecho planteados por la compañía CERVECERIA NACIONAL CN S.A., correspondiéndole a la parte actora, probar los hechos que propuso en su demanda conforme lo pide el Art. 113 del Código de Procedimiento Civil, concordante con el Art. 258 del Código Tributario. La Administración Aduanera, expidió la

providencia DGN-CAJ-DJP-RE-0092 de 2 de febrero de 2011, por la cual se declara sin lugar el reclamo administrativo No. 214-2010, presentado por Cervecería Nacional S.A., la misma que goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, conforme lo establece previsto en el Art. 82 de la Codificación del Código Tributario y en razón de la norma invocada, están llamados a cumplirse, una vez que han sido dictados por Autoridad competente, dentro del plazo determinado por la ley y encontrarse debidamente motivados con aplicación de disposiciones legales adecuadas, conforme lo pide el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución en vigencia. 7.7. La Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de la CAE, mediante acto administrativo número GGN-CIN-DCP-RE-600, procedió a realizar la Rectificación de Tributos a la declaración aduanera única No.13343220 con refrendo 028-2008-10-020590-2; con apego a la atribución de verificación que le otorga la norma contemplada en el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduana vigente en aquella época, habida cuenta que, existió un error de cálculo realizado por el Sistema Interactivo de Comercio Exterior-SICE, fundamentando la Resolución No. DGN-CAJ-DJP-RE-00092 de 2 de febrero de 2011, en las facultades que le otorga las disposiciones de la Constitución y la Ley Orgánica de Aduana, respaldando su fundamentación en el contenido del Oficio No. CGA-JPN-AMA-067 de fecha 26 de enero de 2011; y, CGA-DNO-JPN-OF-00355 de fecha 27 de enero de 2011, ambos elaborados por funcionarios del Departamento de Gestión Aduanera, que realizan la comprobación de valores a la importación efectuada por la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., los mismos que de manera motivada y en base a las normas técnicas y legales vigentes, explican la pertinencia de los criterios aplicados al presente caso; más aún, consta el informe jurídico que presenta la Coordinadora General de Asesoría Jurídica de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, mediante Oficio número CAJ-DJP-OF (i)-0227 de fecha 31 de enero de 2011, con lo cual se dio cumplimiento de manera formal y motivada el acto administrativo, con el cual el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, resuelve en derecho el Reclamo Administrativo de Impugnación número 214-2010; y, en consecuencia se emitió la Resolución DGN-CAJ-DJP-RE-0092 de 2 de febrero de 2011, que es motivo de la impugnación, con lo que se desprende que la Administración Aduanera aplicó de manera efectiva el contenido del Art. 90, pero con un reparo en cuanto concierne a la aplicación del inciso segundo del mencionado artículo, ya que para el caso que nos ocupa no aplica el recargo establecido; por lo que la Resolución DGN-CAJ-DJP-RE-0092 de 2 de

febrero de 2011, que resolvió el reclamo Administrativo de Impugnación número 214-2010 y, que ratifica la plena legalidad y validez de la Resolución número GGN-CIN-DCP-RE-600, emitida por la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervención de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, goza de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, por lo cual es legal y válida la Rectificación de Tributos Por lo expuesto aceptando las excepciones de Legalidad de la Resolución DGN-CAJ-DJP-RE-0092 de 2 de febrero de 2011; y, Legalidad de la Resolución GGN-CIN-DCP-RE-600, propuestas por la parte accionada, se acoge los fundamentos de hecho y derecho propuestos en la contestación a la demanda y las pruebas aportadas por la Administración Aduanera, como del contenido total de la Decisión 571 de la Comunidad Andina que se refiere al Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, se acoge lo manifestado por la parte demandada. OCTAVO.- SOBRE EL RECARGO DEL 20%.- Al respecto del recargo del 20% por el valor de USD \$ 6.007,98 que se le aplicó en la Aduana sobre la Rectificación de Tributos y sobre el cual parte actora manifiesta que es inconstitucional, ilegal y por tanto improcedente, hemos considerado aplicar el contenido de la Resolución s/n de la Corte Nacional de Justicia de fecha 4 de mayo del 2011, donde se declaró la existencia de un Precedente Jurisprudencial respecto a la aplicación del recargo que ratifica su procedencia, y legalidad, más aún en este caso, cuando la imposición del recargo corresponde al resultado del ejercicio de la facultad determinativa de la Administración Aduanera efectuada de manera oportuna y ajustada a la normativa correspondiente, por lo que se desecha lo alegado por la accionante y se ratifica el 20% de recargo aplicado en la Rectificación de Tributos GGN-CIN-DCP-RE-600.- NOVENO.- De conformidad con lo que determina el Art. 270 del Código Tributario que dice: "A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.". La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aun sufriendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos; por lo

tanto, aplicando la sana crítica, y la valoración que se ha otorgado a las pruebas que han sido presentadas en este proceso por los litigantes, existe el análisis de los fundamentos de hecho y de derecho que se han aportado, lo que nos hace merecedores para emitir la sentencia con criterio jurídico, pruebas de las partes intervinientes, que han sido apreciada en su conjunto y se las valora como corresponde en derecho, la misma que presentada por la parte accionada de esta demanda, es concluyente, en cuanto se refiere a los documentos aportados y la fundamentación legal para sostener los fundamentos expresados en la Resolución Impugnada, conforme el Tribunal lo declara, y la califica de positiva para la pretensión de la parte accionada, todo esto en conformidad con lo que dispone el Art. 270 del Código Tributario, que determina la manera de valorar la prueba; y, en mérito de los considerandos y motivaciones que anteceden, este Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil, Provincia del Guayas: "ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA", declara sin lugar la demanda presentada por el señor Mauricio Patiño Aranda, en su calidad de Representante Legal Suplente de la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., y del señor CARLOS ROBERTO CALDERÓN VITERI, en su calidad de Agente Afianzado de Aduana coaccionante de la demanda y, en consecuencia, declara la validez de la Resolución número DGN-CAJ-DJP-RE-0092, de fecha 02 de febrero de 2011 suscrita por el señor Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), dentro del reclamo administrativo signado con el número 214-2010 que confirmó la Rectificación de Tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600, correspondiente a la importación con DAU número 13343220 y refrendo No. 028-2008-10-020590-2, confirmando el Recargo del 20% conforme consta en el numeral 8vo. de este fallo. Sin costas ni honorarios que regular. Notifíquese y Cúmplase. (...)" (Proceso sustanciado en el Tribunal de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, fs. 229 reverso-236)

## II. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

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

expedidas por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así como el sorteo que consta en el proceso y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, primero de la Codificación de la Ley de Casación.

### III. VALIDEZ PROCESAL

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

### IV.- PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1.- Previamente a señalar el cargo imputado, es pertinente indicar que el proponente del recurso de casación ha fundamentado su pedido en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de la materia, como a continuación se manifiesta:

*CAUSAL QUINTA (ART. 3 Ley de Casación)*

**Cargo único:** La sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley, en la letra I) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 273 del Código Tributario.

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

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, por medio de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de

Casación, debe tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la ratio decidendi del fallo.

**5.2.-** Conforme el problema jurídico descrito en este fallo, el recurrente acusa la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, por la sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley, en la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario, conforme se señaló en el número 4.1., cargo único, cuyo texto es el siguiente:

#### **- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR**

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

*7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*

*l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados...”*

#### **- CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

*“...Art. 273.- Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad.*

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

5.2.1.- En consideración a la causal quinta alegada por el recurrente, descrita en el numeral 5 del artículo 3 de la Ley de Casación indica: “5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias”. Normativa, que prevé dos vicios que pueden dar lugar a que se case el auto o fallo impugnado, de conformidad con la jurisprudencia casacional, esto es : i) Carecer de los requisitos que exige la Ley; esto es omisiones que la afectan en cuanto acto escrito, en su estructura formal, por ejemplo omitir la identificación de las personas que la resolución se refiere, en la enunciación de las pretensiones, en la motivación (fundamento del recurrente) que se funda en los hechos y en el derecho, o en la parte resolutive, en relación al lugar, fecha y firma de quien la expide; y, ii) Que la parte dispositiva adopte disposiciones contradictorias o incompatibles, como se evidencia este vicio se sub divide en: 1. Disposiciones contradictorias; y, 2. Disposiciones incompatibles. Ciertamente, las disposiciones en mención atacan la sentencia, pero deben ser analizadas indistintamente.

5.2.1.1.- Ahora bien, es pertinente enfocarnos al primer vicio, el mismo que se orienta a un error *in procedendo*, por el incumplimiento de la actividad procesal y determinada por los requisitos de fondo y forma que toda Sentencia o Auto debe contener, si llegase a faltar alguna parte de la Resolución final, ya sea la relación de los hechos, motivación o decisión; esta se encontraría diminuta y sería susceptible de casación.

5.2.1.2.- Bajo el contexto antes descrito, se procede a analizar el cargo formulado por el recurrente, el misma que alega, que el órgano jurisdiccional de instancia infringió las siguientes normativa: artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, y el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario, que refieren a la motivación.

5.2.1.3 Respecto de la alegación efectuada por el recurrente sobre la falta de motivación del fallo impugnado “falta de requisitos exigidos por la Ley”, quien manifiesta que la resolución acusada carece de motivación; esta Sala Especializada señala que, la motivación no es otra cosa que: “la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental<sup>1</sup>. (Por su parte, Emilio Fernández citado por Álvaro Mejía Salazar en su obra Diccionario de Derecho

---

<sup>1</sup> Oswaldo Alfredo Gozaini. *El Derecho Procesal Constitucional. El Debido Proceso*, (Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni. Editores, 2004),

Tributario, ha indicado que la motivación: *“permite establecer la necesaria relación de causalidad entre los antecedentes de hecho, el derecho aplicable y la decisión adoptada, en consecuencia es necesario que los motivos sean expuestos de una manera concreta y precisa, no siendo suficientes las referencias vagas y completas”*. Para Emilio Fernández citado por Álvaro Mejía Salazar en su obra Diccionario de Derecho Tributario, expone que la motivación: *“permite establecer la necesaria relación de causalidad entre los antecedentes de hecho, el derecho aplicable y la decisión adoptada, en consecuencia es necesario que los motivos sean expuestos de una manera concreta y precisa, no siendo suficientes las referencias vagas y completas”*. Doctrinariamente el doctor Santiago Andrade Ubidia, refiriéndose a lo resuelto por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil, en la sentencia N° 253 de 13 de junio de 2000, con respecto a la motivación manifiesta que: *“...La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión. Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además, se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación...”*<sup>2</sup>

**5.2.2.-** Al respeto, la compañía CERVECERA NACIONAL CN S.A. alega que el órgano jurisdiccional de instancia, en el considerando SÉPTIMO de la sentencia, alude a normas legales relacionadas con la motivación de los actos administrativos y luego emite los criterios de las partes, pero no han emitido su criterio, es decir no hay un análisis judicial, por lo que dice que no hay motivación y que la resolución carecería de un análisis judicial. Manifiesta así mismo el actor que sin tener un mayor análisis del acto impugnado, consideró el Tribunal juzgador de instancia que se encuentra debidamente motivado, además en el numeral 7.6 de la sentencia señala que el acto goza de legitimidad y ejecutoriedad de acuerdo al artículo 82 de la Codificación del Código Tributario, en concordancia con el artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución vigente, en tal razón el Tribunal de instancia establece que en razón de la

---

<sup>2</sup> Dr. Santiago Andrade Ubidia, *“La Casación Civil en el Ecuador”*, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, Quito – Ecuador, 2005, pág. 138.

normativa citada debe cumplirse. Subraya el recurrente que el Tribunal de instancia no realiza un análisis correspondiente a la aplicación del límite para la rebaja arancelaria a productos marcadores como es en el presente caso la cebada de acuerdo a la Decisión 371 emitida por la Comunidad Andina. Por lo que a consideración de la compañía CERVECERA NACIONAL CN S.A., no hay argumentos jurídicos respecto del caso, mas solo una fundamentación de la motivación del acto y la aplicación de las normas incoadas por la Administración Tributaria. Por lo cual para el casacionista manifiesta que no hay una subsunción entre los hechos y la normativa con el fin de resolver el presente caso.

**5.2.3.-** Es fundamental indicar que la causal quinta está compuesta por dos partes como lo señala Luis Cueva Carrión: *"...El objeto de la parte primera lo constituye toda la sentencia en su integridad, porque se refiere a la universalidad de la sentencia y no a una sola de sus partes. En cambio, la segunda parte de esta causal quinta tiene por objeto solamente una parte de ella, la parte dispositiva; por lo tanto, su objeto es particular y muy específico..."*.<sup>3</sup> Es decir que la primera parte de la causal quinta corresponde a *"Cuando la sentencia o auto no contuviera los requisitos exigidos por la Ley"*; y, la segunda atañe *"o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles."*. Para el presente caso materia del recurso de casación, la admisibilidad fue por el vicio de falta de motivación enmarca en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación; y, de conformidad a la letra l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario.

Continuando en el mismo orden de ideas, el tratadista antes citado en relación a la causal alegada indica: *"...Toda sentencia tiene tres partes: a) relación de los hechos; b) motivación; c) decisión o fallo. También se las denomina: a) expositiva; b) considerativa; y, c) dispositiva. En la primera parte, debe expresarse con claridad: las partes que intervienen; la clase de juicio; los hechos consignados por los justiciables; las pruebas practicadas; los incidentes; la causa petendi. En la segunda, la problematización; los asuntos a decidir; los fundamentos de hecho y de derecho; las normas jurídicas, la jurisprudencia y la doctrina aplicable al caso; y, los juicios lógicos y axiológicos. En la tercera, deben constar, en forma precisa, las decisiones*

---

<sup>3</sup> Luis Cueva Carrión, *La Casación en materia civil*, Ediciones Cueva Carrión, Quito- Ecuador, año 2011, pág. 330.

*que el juez adopta para concluir el proceso, que, necesariamente, deben referirse a los puntos sobre los cuales se trabó la litis.*"<sup>4</sup>

Esta Sala especializada una vez que se examinado la sentencia objetada, se aprecia que el órgano jurisdiccional de instancia ha indicado:

- **En su parte expositiva**, señala que los actores que interponen la acción de impugnación son los señores Carlos Alberto Calderón Viteri, en su calidad de Agente Afianzador de Aduana N° 0983, y el señor Mauricio Patiño Aranda, en su calidad de Representante Legal suplente de la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., la parte demandada se indica que es el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, se señala la relación de los hechos referente emisión de la Rectificación de Tributos N° GGN-CIN-DCP-RE-600 por la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de Intervenciones de la CAE (SENAE), por aplicación errónea de la preferencia y derecho variable contemplado en el Sistema Andino de Franja de Preciso, ordenando que la compañía cancele un valor superior de impuesto, así como el 20% de recargo. Los actores quienes propone la acción materia del litigio, impugna la Resolución N° DGN-CAJ-DJP-RE-0092, de igual manera se establece como parte de la pretensión se declare la nulidad del acto impugnado por falta de motivación subsidiariamente, y se deje sin efecto la Resolución N° DGN-CAJ-DJP-RE-0092 que confirma la Rectificación de Tributos número GGN-CIN-DCP-RE-600 notificada el 22 de mayo del 2007. También se desprende que una vez aceptada a trámite la demanda de impugnación, se procedió a citar al Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mismo que dentro del plazo correspondiente presentó la contestación a la demanda.
- **En la parte considerativa**, se ubica la competencia del Tribunal para conocer la causa de conformidad con el numeral 3) del artículo 220 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial N° 544 de fecha 09 de marzo de 2009, también se evidencia de la Sentencia atacada que en el proceso no adolece de vicio alguno; se establece las pretensiones y alegaciones del actor, así como las excepciones presentadas por el demandado en la contestación a la

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, pág. 329

demanda. También se desprende que el Tribunal juzgador de instancia señala que las partes haciendo uso de su derecho presentaron en las pruebas en el término correspondientes presentación de pruebas, posterior se fijó también el objeto de la litis siendo el acto administrativo impugnado por la parte actora la Resolución N° DGN-CAJ-CAJ-DJP-RE-0092, de fecha 02 de febrero de 2011 dentro del reclamo administrativo N° 214-2010, que confirmó la Rectificación de tributos N° GGN-CIN-DCP-RE-600, por lo cual el Tribunal A quo procedió a realizar un análisis del acto administrativo impugnado en base tanto a las alegaciones y excepciones propuestas por las partes procesales, sustentados las Decisiones 370 y 371 del a CAN, así como en los artículos 113 del Código de Procedimiento Civil, artículo 258 del Código Tributario, artículo 53 de la Ley Orgánica de Adunas vigente a ese época 82, 258 y 273 del Código Tributario, es decir se encuentra debidamente dispuesto el hecho, la normativa legal y la conclusión a la cual la argumentación jurídica conllevó, con el fin de llegar a la verdad procesal y en aplicación del artículo 90 del Código Tributario que la misma Administración Tributaria empleo en el presente caso, se establece que el acto impugnado N° 214-2010 que ratifica la legalidad y validez de la Resolución N° GGN-CIN-DCP-RE-600, goza de presunción de legitimidad y ejecutoriedad. También se aprecia la explicación o referencia de que la Dirección de Control Posterior de la Coordinación General de la CAE procedió a realizar la rectificación de Tributos a la declaración aduanera de conformidad con lo que establece el artículo 53 de la LOA, destacando que existió un error de cálculo realizado por el SISE, y que adicionalmente se realizó la comprobación de valores a la importación facturada por el actor los mismos que de manera motivada y en base a las normas legales y técnicas explican la pertinencia de los criterios aplicados al presente caso con el adicional de que existe un informe jurídico con el cual se dio cumplimiento al acto administrativo y finaliza manifestando que en consecuencia la SENAE aplicó de manera efectiva el artículo 90 y con respecto al recargo del 20%, el Tribunal A quo considera que es el resultado de la aplicación de la facultad determinativa, por lo que ratifica este recargo.

- **La resolución del caso**, Tribunal emite su decisión, es concreta y apegada a lo recurrido en la parte considerativa del fallo. Es necesario establecer que en la sentencia atacada, es notorio que el Tribunal A quo realiza un análisis de los hechos, correspondiente a la resolución impugnada, de acuerdo a las pruebas presentas, conforme la normativa

contenida en el artículo 270 del Código Tributario y los considerandos de motivación. Lo que le permite llegar a la conclusión de declarar sin lugar la demanda presentada por la compañía CERVECERÍA NACIONAL CN S.A., y por el señor Carlos Roberto Calderón Viteri, en calidad de Agente Afianzado, y consecuentemente se declara la validez de la Resolución N° DGN-CAJ-DJP-RE-0092, de fecha 02 de febrero del 2011, dentro del reclamo administrativo N° 214-200 que confirmo la Rectificación de Tributos N° GGN-CIN-DCP-RE-600, de la importación con DAU N° 13343220 y referendo No 028-2008-10-020590-2, y confirma el recargo del 20%.<sup>5</sup>

**5.2.4.- Conclusión.-** De lo anotado en líneas anteriores y del análisis realizado tanto al recurso de casación y a la sentencia atacada, esta Sala especializada concluye que la sentencia de fecha 30 de diciembre del 2016 emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, cumple con los requisitos de motivación, en tal virtud no se configura el vicio establecido en la causal quinta del Art. 3 de la Ley de Casación

## VI. DECISIÓN

**6.1.-** Este Tribunal de Casación considera que no se ha configurado el vicio alegado por el casacionista.

**6.2.-** Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

## VII. SENTENCIA

**7.1.- NO CASAR** la sentencia dictada el 30 de diciembre del 2016, a las 11h55, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, en los términos señalados en el Considerando V de esta Sentencia.

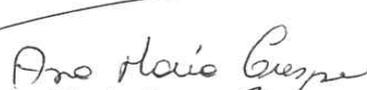
**7.2.-** Actúe dentro de este proceso, como Secretaria Relatora la doctora Ivonne Marlene Guamaní León.

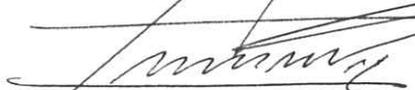
---

<sup>5</sup> *Ibidem*, fs. 236

7.3.- Sin costas.

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

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

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

  
Dr. Darío Velástegui Enríquez  
**JUEZ NACIONAL**

Certifico:

  
Dra. Ivonne Marlene Guamaní León  
**SECRETARIA RELATORA (e)**

En Quito, jueves cuatro de octubre del dos mil dieciocho, a partir de las dieciseis horas y dos minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA que antecede a: COMPAÑIA CERVECERIA NACIONAL CN S.A. en la casilla No. 3736 y correo electrónico annycorderom@gmail.com, morellana@fides.ec, mvez@fides.ec, acordero@fides.ec, en el casillero electrónico No. 0923046221 del Dr./Ab. ANNY CRISTINA CORDERO MOLINA; en el correo electrónico morellana@fides.ec;elee@fides.ec;mvez@fides.ec;acordero@fides.ec. DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR en la casilla No. 1346 y correo electrónico pgcernat@hotmail.com, 3198.dirección.general@aduana.gob.ec, parguel@aduana.gob.ec, Isalas@aduana.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0909685091 del Dr./Ab. PAUL GILBERTO CERNA TORRES. Certifico:

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANI LEON  
SECRETARIA RELATORA

FUNCIÓN JUDICIAL Firmado por  
IVONNE MARLENE  
GUAMANI LEON  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1711111466  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRONICAMENTE

**RAZÓN:** Siento como tal que las 16 fotocopias que anteceden debidamente foliadas, selladas y rubricadas son iguales a los originales que constan dentro Juicio de Impugnación (No. 09504-2011-0029), (Recurso de Casación No. 09504-2011-0029), (Resolución No. 425-2018), que sigue la COMPAÑIA CERVECERIA NACIONAL CN S.A, en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, las mismas que las confiero debidamente certificadas. Quito, 23 de octubre del 2018. Certifico.-

DRA. IVONNE MARLENE GUAMANÍ LEÓN  
SECRETARÍA RELATORA (E)





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.