

anexo y des 56



215092046-DFE

# **FUNCIÓN JUDICIAL**

Juicio No. 09501-2020-00344

**JUEZ PONENTE: JOSE DIONICIO SUING NAGUA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

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

**TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 13 de octubre del

2023, las 10h45. **VISTOS:** La abogada Keeli Hoyos Calle, procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 17 de septiembre de 2021, 10h26. por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincial del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00344.

## **1. Antecedentes procesales**

**1.1. Objeto de la controversia.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en sentencia de 17 de septiembre del 2021, 10h26, determinó el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“ i) Establecer si la parte Actora, al solicitar la devolución del IVA-Exportadores a devolver con futuras exportaciones, de los meses de enero hasta agosto de 2018; procedió de acuerdo a la normativa legal y las consecuencias jurídicas pertinentes; y, ii) Establecer si el acto administrativo impugnado, adolecería de falta de motivación, acorde a las alegaciones que constan en la demanda, y si en el presente caso existiría vulneración de la buena fe y seguridad jurídica, estableciendo las consecuencias jurídicas que se derivan de tales situaciones.”.*

**1.2. Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo referido resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía Bananapuerto Puerto Bananero S.A., en contra de la Resolución Administrativa No. 109012020RDEV276352, notificada el 6 de agosto de 2020 y suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y como consecuencia se ordena al Servicio de Rentas Internas que se reconozca la diferencia por el saldo acumulado para devolver con futuras exportaciones, de conformidad con los términos establecidos en la sentencia.

**1.3. Recurso de casación.-** Mediante escrito presentado el 4 de noviembre de 2021, 15h07, la

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
JOSE DIONICIO  
SUING NAGUA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1705860440

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
GILDA ROSANA  
MORALES  
ORDÓÑEZ  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1710658640

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
GUSTAVO  
ADOLFO  
DURANGO VELA  
C=EC  
L=QUITO  
CI  
1703594588

procuradora judicial de la autoridad demandada interpone recurso de casación (fs. 534 a 541), con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos "COGEP", por el vicio de errónea interpretación del artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno "LRTI", reformado por el numeral 17 de artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo, y de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000051 publicada en el Registro Oficial No. 84 de 25 de octubre de 2019 en su Disposición Primera.

**1.4. Calificación del recurso.-** El Tribunal de instancia en auto de 10 de noviembre del 2021, 11h24, calificó el recurso de conformidad con el artículo 269 del COGEP, y dispuso que se remita el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**1.5. Admisión.-** Mediante auto de 9 de noviembre de 2022, 16h28, dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, se admitió a trámite el recurso de casación por el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 72 de la LRTI, reformado por el numeral 17 de artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo; y, de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000051 publicada en el Registro Oficial No. 84 de 25 de octubre de 2019.

## 2. Competencia

**2.1.** Mediante sorteo de la causa realizado el 22 de junio de 2023, a las 10h17, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Nacional Juez Nacional (e); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordoñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la

Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia. Ilamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

**2.2.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

### **3. Validez procesal**

**3.1.** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no adolece de nulidad, por lo que se declara el proceso válido.

### **4. Fundamentación del recurso de casación**

**4.1. Argumentos de la parte recurrente.-** La administración tributaria casacionista cita en su recurso los considerandos 7.7.1, 7.7.3, 7.7.7. de la sentencia impugnada y señala que tal como se aprecia en esos considerandos, el Tribunal de instancia resolvió favorablemente la causa, sustentando su decisión en que el sujeto pasivo tenía derecho a que se le reconozca el valor del IVA pagado en periodos anteriores a septiembre de 2018, empleados en exportaciones de servicios.

**4.2.** Que. los considerandos de la sentencia recurrida evidencian que los jueces han realizado una interpretación extensiva de ambas normas, atribuyéndoles un alcance mayor al espectro regulado por las mismas, pues tanto el artículo 72 de la LRTI (reformado por el numeral 17 del artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo) como la Resolución NAC-DGERCGC19-00000051. publicada en el Registro Oficial No. 84, el 25 de octubre de 2019 en su Disposición Primera, prevén el evento de que el SRI estableció el procedimiento y los requisitos para la devolución del Impuesto al Valor Agregado

(IVA) pagado y retenido por los exportadores de servicios en la importación o adquisición local de bienes, insumos, servicios y activos fijos, necesarios para la prestación y comercialización de servicios que se exporten, que no hayan sido utilizados como crédito tributario o que no hayan sido recuperados de cualquier manera, dichos valores fueron establecidos a partir de agosto de 2018.

4.3. Que, de los artículos referidos se observan los límites para que el contribuyente pueda solicitar dicha devolución, y la norma prevé dicho beneficio a partir de la publicación en el Registro Oficial. lo que sorprende es que el Tribunal menciona que dichas normas agregan o amplían en sus reformas quien puede acogerse a estos beneficios, beneficios que no se encontraban inmersos en normas anteriores sino a partir de la vigencia de dichas reformas, pero tal como fue aplicada por el Tribunal A quo en la sentencia recurrida, ésta afectó la plena vigencia y eficacia de la norma. toda vez que no permitió una armonía entre las distintas reglas previstas en ella.

4.4. Que, según los Jueces, el artículo 72 de la LRTI y la Resolución NAC-DGERCGC19-00000051, ocasionaron que producto de la errónea interpretación alegada, el Tribunal A quo impida la plena vigencia de las normas referidas, ya que dicha interpretación favorece la utilización del crédito tributario pese a los límites fijados en las normas invocadas.

4.5. Que, la equivocación judicial fue determinante al impedir la plena vigencia y eficacia de las normas jurídicas claras y previas, en tanto que el Tribunal producto de su errónea interpretación afirma que la compañía BANANAPUERTO S.A. podía acogerse a dicha devolución por el IVA causado en los meses de enero hasta agosto de 2018, por cuanto se habrían realizado las exportaciones de servicios desde septiembre 2018, periodos que aún no existían para tal efecto al no estar dispuesta la devolución para este tipo de casos en norma jurídica alguna, sino a partir de la vigencia de las normas señaladas e interpretadas erróneamente por el Tribunal. Tan grave e incoherente es la interpretación realizada por el Tribunal que producto de ella concede un beneficio de devolución de valores correspondientes al Impuesto al Valor Agregado cuando no cabía.

4.6. Que, la errónea interpretación del Tribunal radica en que entiende que hay derecho a la devolución del IVA pagado en la importación o adquisición local de bienes, insumos, servicios y activos fijos, necesarios para la prestación y comercialización de servicios que se exporten. aun

cuando el IVA se haya causado o generado antes de la vigencia de la Ley para conceder dicho beneficio, considerando únicamente como hecho decisor el que se haya realizado la exportación del servicio. Es decir, que el Tribunal amplía el contenido de la norma jurídica sin que esté permitido para realizar esto.

**4.7.** Que, el Tribunal al realizar esta errónea interpretación está concediendo un beneficio de manera retroactiva que no es el previsto ni querido por el Legislador, ya que el beneficio de devolución del IVA pagado y retenido por los exportadores de servicios tiene como presupuesto que se haya importado o adquirido localmente bienes, insumos o servicios y activos fijos necesarios para la prestación y comercialización de servicios que se exporten; este beneficio nació con la reforma al artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno - reforma incluida por la Ley de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Registro Oficial No. 309 Suplemento de 21 de agosto de 2018.

**4.8.** Que, es conocido también que la ley en materia tributaria establece que las disposiciones relativas a impuestos cuya declaración sea de manera mensual entran en vigencia a partir del mes siguiente, por ende, la referida reforma en tratándose de IVA, regía a partir del mes de septiembre 2018.

**4.9.** Que, en la interpretación realizada por el Tribunal se pierde de vista el hecho de que la devolución es en cuanto al IVA que fue pagado (y retenido) por los exportadores de servicios en las importaciones o adquisiciones localmente empleados en la exportación de servicios, extendiendo el beneficio al IVA pagado en periodos en los cuales no existía dicha normativa, es decir antes de septiembre de 2018. Dicha errónea interpretación provoca que se reconozca una devolución por IVA pagado en un periodo en el que no se contemplaba aún el beneficio de devolución de dicho IVA.

**4.10.** Que, para configurarse el derecho de acceder a la devolución del IVA tanto el pago de dicho impuesto como la exportación del servicio debían verificarse a partir septiembre de 2018. Debe tomarse en cuenta que resulta lógico que el primer presupuesto para devolución es que el IVA se haya pagado y de ahí surge la interrogante: ¿Por qué habría de concederse la devolución de un IVA pagado en un periodo fiscal en el que aún no existía la norma jurídica que previera su devolución? No existe sustento jurídico para tal concesión.

4.11. Que, la errónea interpretación del Tribunal A quo provocó un desmerecimiento no solo del texto de la norma, sino también, condujo a una desatención de lo dispuesto expresamente por artículo 72 de la LRTI (reformado por el numeral 17 del artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo), y la Resolución NAC-DGERCGC19-00000051.

4.12. Que, hay que considerar que el artículo 13 del Código Tributario establece que "*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.*". Partiendo de dicha disposición, el legislador comprende con claridad que las normas tributarias no se concentran únicamente en aquellas con rango de ley, debido a las variables que circundan a los elementos del tributo.

4.13. Que, el Tribunal A quo debió priorizar la primera regla de interpretación contenida en el artículo 18 del Código Civil de la cual se desprende que se debe estar al tenor de la ley cuando su sentido es claro, pero se podrá recurrir a su espíritu para interpretar una expresión oscura. En el evento de que dicha regla no le era suficiente para el propósito interpretativo, le correspondía al Tribunal A quo, acogiendo lo dispuesto en el artículo 425 de la Constitución, ampararse en el sistema de interpretación armónico (regla 4ª del artículo 18 del Código Civil) para lo cual debió considerar todo el conglomerado de disposiciones legales y reglamentarias, entendiéndola en su contexto, de modo que permita la efectiva vigencia de las mismas, sin que una entorpezca la *ratio legis* de otra.

4.14. Que, si la consecuencia de dicha interpretación armónica le significaba un resultado extensivo, el Tribunal A quo debió tener en cuenta que el mismo está permitido, siempre que se determine "*... su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes*" (regla 5ª del artículo 18 *ibídem*).

4.15. Que, el Tribunal de instancia debió verificar previamente todos los elementos que componen las normas jurídicas sujetas a su análisis, a fin de establecer la proposición jurídica completa. De este modo, era obligatorio atenerse al contenido íntegro de artículo 72 de la LRTI y de la Resolución NAC-DGERCGC19-00000051.

4.16. Que, de las normas transcritas e interpretadas erróneamente por el Tribunal, se observa que el legislador ha establecido con total claridad que recién desde septiembre de 2018 el beneficio de la devolución del VA pagado en la importación o adquisición local de bienes, materias primas, insumos y activos fijos que se empleen en la exportación de servicios, esto es que como requisito preliminar tanto las adquisiciones (IVA pagado) como las exportaciones debían ser a partir de septiembre de 2018 como bien lo consideró así la Administración Tributaria al momento de resolver y negar los valores de IVA pagados con anterioridad a septiembre de 2018, al no encontrarse vigente en la normativa jurídica para devolver dichos montos: el órgano jurisdiccional debió interpretar el 17 del artículo 35 Ley para Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de empleo y Estabilidad y Equilibrio fiscal, (el que reforma el primer inciso del artículo 72) y la Resolución NAC-DGERCGC19-00000051, sin que se extralimite su alcance.

4.17. Que, si el Tribunal hubiera atendido la correcta interpretación de las normas jurídicas hubiera advertido que no podía declararse la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado antes de septiembre de 2018, por parte de exportadores de servicios, por cuanto la concesión del beneficio rige a partir de dicho periodo es decir que tanto el IVA pagado como las exportaciones debían realizarse a partir de septiembre de 2018 ya que la norma jurídica tributaria no tiene efecto retroactivo.

4.18. Que, los jueces incurrieron en el vicio de errónea interpretación de las normas tantas veces señaladas, alterando el verdadero enfoque y alcance que procuran delimitar el ejercicio de derechos en función del tiempo. Su equivocada interpretación constituyó el sustento judicial para aceptar una devolución de IVA que no debía aceptarse, y con ello haciendo retroactiva una norma jurídica en materia tributaria ordenándose desembolso de valores por parte del fisco ecuatoriano.

4.19. **Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha 22 de diciembre de 2022. 15h55, comparece el abogado José Arias Uzcátegui, procurador judicial de la compañía Bananapuerto Puerto Bananero S.A., para dar contestación al recurso admitido y señala que la recurrente alega que el Tribunal A quo amplió el contenido de la norma jurídica dándole un alcance que no correspondía, al considerar procedente la devolución del IVA pagado en adquisiciones locales incurridas para la exportación de servicios en periodos previos a la fecha en que se encontraba vigente dicho beneficio, esto es, a partir de septiembre de 2018.

4.20. Que, el SRI manifiesta que en la sentencia recurrida, la forma en que aplicó el Tribunal A quo las normas infringidas (artículo 72 LRTI y Disposición Primera Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000051), afectó la plena vigencia y eficacia de las mismas debido a que no permitió el cumplimiento de las reglas previstas en ellas, las cuales preveían los límites para que el contribuyente pueda solicitar la devolución del IVA pagado en adquisiciones locales para la exportación de servicios, beneficio que se encontraba previsto a partir de la publicación en el Registro Oficial de la Ley de Fomento Productivo, esto es, desde agosto de 2018, aplicable para el IVA desde septiembre de 2018.

4.21. Que, el Tribunal A quo afirmó que su representada podía acogerse a la devolución del IVA causado de los meses de enero hasta agosto de 2018 por cuanto las exportaciones de servicios fueron realizadas desde septiembre de 2018. En relación a lo anterior, alega en su recurso de casación que el beneficio de devolución de IVA concedido por el Tribunal no cabía producto de la errónea interpretación cometida en la sentencia recurrida, puesto que, a su criterio, para acceder a dicho beneficio, tanto el pago del impuesto como la exportación del servicio debían verificarse a partir de septiembre de 2018.

4.22. Que, sin embargo, más adelante, en su propio recurso, la recurrente se contrapone a lo alegado previamente y manifiesta que el primer presupuesto para que opere la devolución del IVA es que se haya pagado, dejando de lado que se debe verificar que efectivamente se haya realizado la exportación del servicio. Finalmente, concluye y afirma de nuevo que la forma en que debió interpretar el Tribunal A quo las normas infringida, es que el beneficio de devolución de IVA se concede siempre y cuando se verifique que el IVA pagado como la exportación del servicio se realicen dentro del periodo de vigencia de dicho beneficio, esto es, a partir de septiembre de 2018.

4.23. Que, durante los meses de enero de 2018 a enero de 2019 su representada incurrió en gastos necesarios para la ampliación del muelle de su propiedad (activo fijo) ubicado en la ciudad de Guayaquil, denominado Bananapuerto con la finalidad de poder efectuar la exportación de servicios a su principal cliente, la compañía Dole Fresh Fruit International Limited, el cual se efectuó en enero de 2019.

- 4.24. Que, producto de dichos gastos, su representada pagó IVA, el cual solicitó su devolución mediante solicitud presentada en fecha 27 de diciembre de 2019 al SRI, la cual fue aceptada parcialmente mediante Resolución No. 109012020RDEV276352, puesto que rechazó los comprobantes de venta emitidos previo a septiembre de 2018, por considerar que fueron emitidos fuera del periodo de vigencia del beneficio de devolución de IVA para exportadores de servicios y aceptando solamente el IVA pagado por los meses de septiembre de 2018 a enero de 2019, esto es, la cantidad de USD 269.016.00, y reintegrando así la cantidad de USD 22.874.46 a favor de la compañía.
- 4.25. Que, a pesar de que fue un hecho aceptado por las partes y el Tribunal A quo en el juicio, respecto a cuándo fue efectuada la exportación del servicio, esto es, en enero de 2019, el Servicio de Rentas Internas manifiesta en su recurso de casación que <sup>a</sup> las exportaciones fueron realizadas desde septiembre de 2018°, siendo esto una alegación completamente errónea, demostrando el claro desconocimiento de los hechos por parte de la recurrente.
- 4.26. Que, la interpretación del SRI es incorrecta debido a que el beneficio de devolución del IVA pagado en la *“(...) importación o adquisición local de bienes, insumos servicios y activos fijos, necesarios para la prestación y comercialización de servicios que se exporten (...)”*<sup>o</sup>, no está sujeto a la fecha de pago del impuesto, sino al fin con el cual está relacionado dicho pago de IVA, que en el presente caso fue la construcción del activo fijo necesario para la exportación servicios, servicios que fueron exportados a partir de la vigencia del inciso tercer del artículo 72 LRTL.
- 4.27. Que, el SRI insiste nuevamente respecto a la aplicación del beneficio de devolución de IVA por exportación de servicios, alegando que el Tribunal A quo interpretó erróneamente el artículo 72 de la LRTI y la Disposición General Primera de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000051, a pesar de que, claramente se dejó expresado en sentencia de instancia los motivos de la correcta aplicación e interpretación de la devolución del IVA pagado para la exportación de servicios.
- 4.28. Que, el Tribunal A quo es claro en establecer que el motivo por el cual el legislador implementó el derecho de devolución de IVA para exportadores de servicios fue para potenciar su competitividad, la inserción en el mercado internacional, mejorar su estructura de costos, y en sí, adecuarse a los

parámetros internacional definidos por la OCDE referentes al IVA. Así también, deja claramente expuesto la forma en que es aplicable la devolución del IVA, al manifestar que procederá la devolución de "la totalidad de dicho impuesto cuando haya sido utilizado para la exportación del servicio".

## 5. Problema jurídico

**5.1. Delimitación del problema jurídico.-** El problema jurídico a resolver se circunscribe a determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 72 de la LRTI, reformado por el numeral 17 de artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo, y de la Disposición Primera de la Resolución No. NAC-DGERCGCI900000051, en virtud de que la autoridad tributaria demandada considera que la concesión del beneficio de devolución de IVA pagado para exportadores de servicios, rige a partir de septiembre de 2018, ya que la norma jurídica tributaria no tiene efecto retroactivo.

## 6. Análisis del tribunal de casación

**6.1.** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjuenza de la Sala, considera:

**6.2. La errónea interpretación** "Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad."<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

6.3. Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 72 de la LRTI, reformado por el numeral 17 de artículo 35 de la Ley para el Fomento Productivo.**- *Art. 35.- En la Ley de Régimen Tributario Interno, efectúense las siguientes reformas: 17. A continuación del primer inciso del artículo 72 agréguese el siguiente: "El mismo beneficio aplica a la exportación de servicios en los términos definidos en el Reglamento a esta Ley y bajo las condiciones y límites que establezca el Comité de Política Tributaria."* **b) La Disposición Primera de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-0000051.**- *PRIMERA.- La aplicación del beneficio de la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) respecto de las adquisiciones locales o importaciones de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en el servicio que se exporte, corresponderá a partir de septiembre de 2018. (...).*

6.4 La recurrente cuestiona la sentencia porque a su decir, el Tribunal al reconocer a la empresa actora la devolución de IVA por un periodo en el que no estaba vigente la reforma que lo reconoce, de enero a agosto de 2018, realiza una interpretación extensiva de la norma en referencia.

6.5. El Tribunal sobre la consideración de que se ha demostrado dentro del proceso que existieron comprobantes de venta rechazados por la Administración que corresponden a la adquisición de un activo fijo utilizado para la exportación del servicio, considera que la parte actora tiene derecho a que se le reconozca la diferencia de USD \$ 1.137.089,11 como saldo a devolver.

6.6. Analizado lo resuelto por el Tribunal y confrontado con los cuestionamientos de la Administración recurrente, se tiene que en el considerando 7.7.2.1 el Tribunal establece que los comprobantes rechazados inicialmente por la Administración, corresponden a comprobantes de venta emitidos en el periodo de enero a agosto de 2018, de los cuales 15 tienen relación con la adquisición de un activo fijo, específicamente la construcción de un muelle utilizado para la exportación de servicios, hechos establecidos por el Tribunal. de los que hay que partir para resolver el cuestionamiento.

6.7. Ahora bien, el beneficio de devolución del IVA pagado y retenido por los exportadores de servicios fue reconocido con la reforma al artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, prevista en la Ley de Fomento Productivo. Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y

Estabilidad y Equilibrio Fiscal- publicada en el Registro Oficial No. 309 Suplemento de 21 de agosto de 2018. Dicha reforma, al incidir en un impuesto que como el IVA, que es de generación instantánea, cuando se produce el hecho generador, independiente de la fecha de declaración y pago, que puede ser mensual, es pertinente que se aplique a partir de su vigencia.

**6.8.** El Tribunal juzgador, al reconocer la devolución constante en comprobantes de venta emitidos de enero a agosto de 2018, antes de la vigencia de la norma reformativa que reconoce el derecho, está extendiendo el beneficio de manera artificiosa, con una interpretación extensiva que no cabe, dada la claridad de la norma, aplicando la reforma que reconoce el beneficio retroactivamente a hechos en los que no se contemplaba el mismo, contraviniendo el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 300 de la Constitución de la República.

**6.9.** Al verificarse la existencia del vicio alegado, es pertinente casar la sentencia y al evidenciarse que la resolución impugnada es apegada a la normativa aplicable, se declara la validez de la misma.

## **7. Decisión**

**7.1.** Este Tribunal de la Sala especializada 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:

**7.2.** Casar la sentencia impugnada y ratificar la validez de la resolución impugnada.

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

**7.4.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

### **Resolución de fácil comprensión**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de errónea interpretación de las normas acusadas, y tomando en cuenta el argumento de que el beneficio de devolución del IVA para exportadores de servicios corresponde hacerlo a partir del mes de septiembre de 2018, ha considerado que se ha configurado el vicio alegado y por tanto resuelve casar la sentencia y ratificar la validez de

la resolución impugnada.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA  
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
JUEZ NACIONAL

**VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES  
ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 13 de octubre del  
2023. las 10h45. VISTOS.-**

Me aparto del fallo de mayoría a partir del numeral 6.5 (inclusive), con el siguiente análisis:

6.5. Esta Sala para su análisis, en primer lugar debe señalar que la parte recurrente no llega a establecer de forma clara cuál es la correcta interpretación que el Tribunal debía dar al art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Disposición Primera de la Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000051; sin embargo de aquello, queda claro, que el casacionista acepta que esa es la norma que debía aplicarse al caso controvertido, por lo que, por técnica casacional, para el estudio del vicio alegado bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP, corresponde considerar los hechos probados en instancia que no pueden ser alterados en sede casacional, así tenemos: 1. <sup>a</sup> 7.7.1) Se observa que la compañía BANANAPUERTO PUERTO BANANERO S.A. mediante solicitud presentada el 27 de diciembre del año 2019, solicitó la devolución del impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la exportación de servicios, por el período de enero a diciembre del año 2018 y por el mes de enero del año 2019/4.7.7.2.2) Adicionalmente, se practicó como prueba documental dentro de la audiencia de juicio, los contratos suscritos con CIPORT & TECNAC CIPTÉ C.L. y CONSULSUA C. LTDA. CONSULTORIA SUAREZ, que guardan relación con la construcción del activo fijo de la compañía, utilizado para la exportación del servicio. 7.7.2.3) De igual forma, se practicó como prueba documental el acta de diligencia de inspección, con fecha 04 de agosto del 2020, realizada por el Servicio de Rentas Internas, que en su parte pertinente reconoce que el crédito tributario que fue solicitado por la parte actora, se encuentran relacionado con adquisiciones para la ampliación del muelle y los cuales se encuentran directamente relacionados con la primera exportación de servicios realizada en enero del 2019, por lo cual se puede concluir que dichos comprobantes se encuentran directamente relacionados con la adquisición del activo fijo de la parte actora que sirvió para la realización del servicio que se exportó, lo cual incluso fue aceptado por el SRI, pues se puede observar del acto impugnado, páginas 9 y 10 que existieron comprobantes de dichos proveedores a partir del mes de septiembre del año 2018 que si fueron aceptados para la devolución del IVA. 7.7.2.4) Respecto a la prueba practicada por la parte demandada, esta únicamente se centró en establecer la forma en que se había realizado el cálculo de los valores a devolver, sin que exista alguna prueba que permita a este tribunal concluir que dichos comprobantes no corresponden al activo fijo utilizado para la exportación del servicio/4. 7.7.6) En el presente caso, se ha demostrado que los comprobantes de venta que fueron rechazados por parte del Servicio de Rentas Internas, en el acto administrativo impugnado, guardan relación con la adquisición de un activo fijo de la compañía, que fue utilizado para poder realizar la exportación del servicio a su cliente DOLE FRES FRUIT INTERNACIONAL LIMITED, por lo cual debió ser

considerado al momento de realizar la liquidación para la devolución del IVA<sup>1/4</sup>.

6.6 Consecuentemente, revisados los hechos probados, y aquellos no controvertidos, esta Sala verifica que los juzgadores A quo aplicaron las normas reprochadas en su tenor literal, pues estas no contienen condicionamiento respecto a la fecha en que se debía pagar el IVA relacionado con los servicios que se exporten, lo que sí señalan, es que, a partir de la vigencia de dicha reforma, esto es septiembre de 2018, se podía acceder y solicitar al BENEFICIO DE DEVOLUCION DE IVA de las adquisiciones de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos EMPLEADOS EN LA EXPORTACIÓN DEL SERVICIO íntegramente. En la especie se establece que el servicio exportado se prestó en enero de 2019 y, la petición de este beneficio, fue realizada en diciembre de 2019, esto es, cuando ya estaba vigente dicho beneficio, y por tanto correcta la interpretación literal realizada por los juzgadores A Quo.- Situación distinta sería que se pretenda acceder al beneficio de la devolución de una exportación de servicios ocurrida antes de la vigencia de la referida reforma, caso en el cual podría decirse que se estaría pretendiendo la aplicación retroactiva de la misma.

El beneficio de la devolución ocurre siempre y cuando pueda demostrarse que el IVA pagado en la adquisición de bienes, servicios, materias primas<sup>1/4</sup> etc. fue empleado en la exportación del servicio, sin ningún otro condicionamiento; consecuentemente, la exportación del servicio tiene que haber ocurrido una vez que el beneficio estuvo vigente.

6.7 Finalmente, hay que tener presente que la esencia de este beneficio es el impulso al sector exportador en el país, por lo que los fines perseguidos por esta reforma son evidentes, buscan repotenciar a los exportadores otorgándoles estos beneficios tributarios, para dinamizar la economía en este sector, impulsando su competitividad y facilitando la inserción en el mercado internacional, lo que repercutiría en la generación de empleo, el ingreso de divisas, el crecimiento de la economía y el aumento de la capacidad contributiva de estos contribuyentes, entre otros aspectos.

### Decisión

Este Tribunal de la Sala especializada 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:

5. NO CASAR la sentencia impugnada.
6. Al ser el Servicio de Rentas Internas la parte recurrente, no existe caución rendida.
7. Comuníquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.
8. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 838-UATH-2022-OQ de 28 de julio de 2022.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL



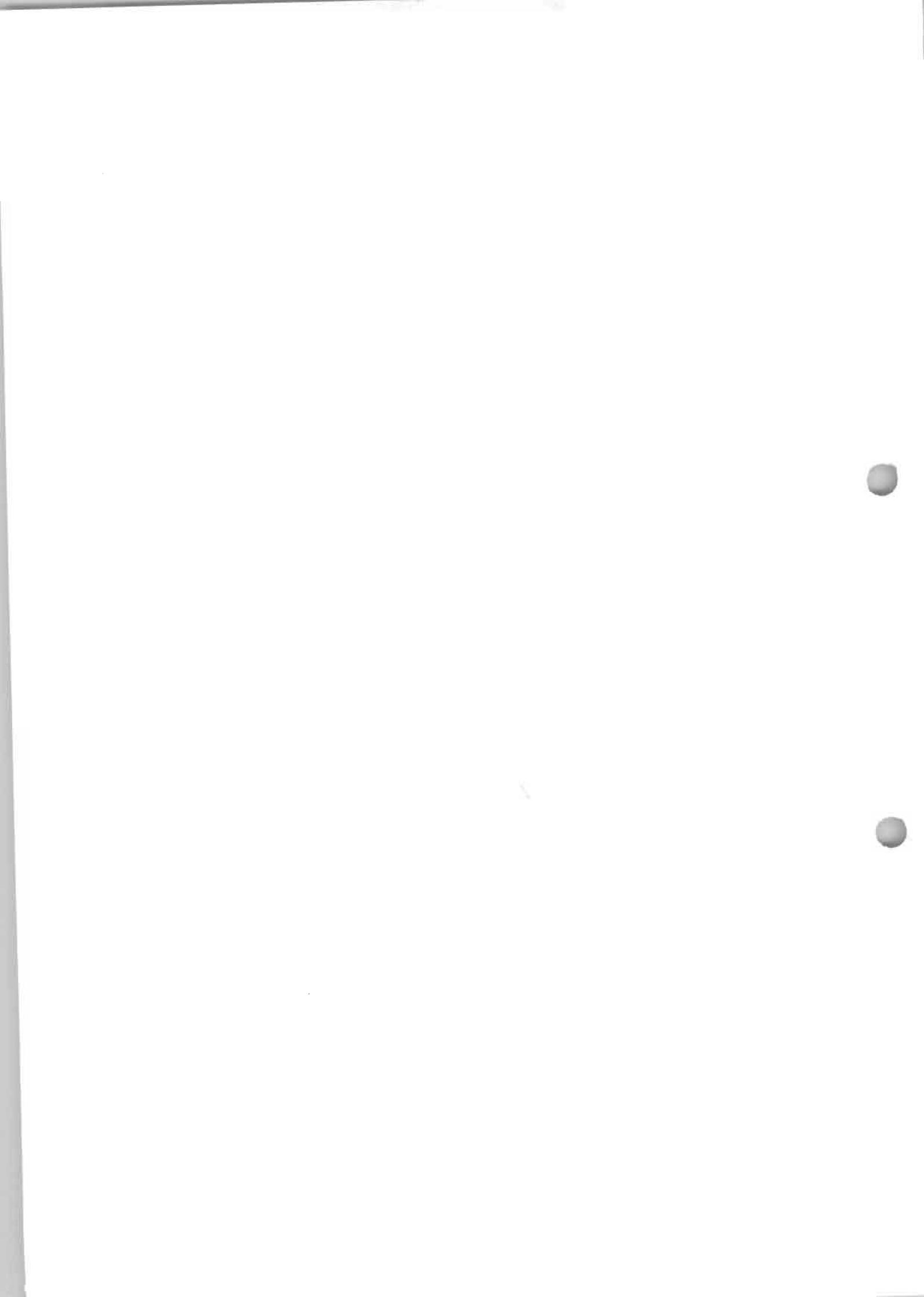
## FUNCIÓN JUDICIAL



215119147-DFE

En Quito, viernes trece de octubre del dos mil veinte y tres, a partir de las trece horas y trece minutos, mediante boletas judiciales notifiqué la SENTENCIA y VOTO SALVADO que antecede a: ABG. ARIAS UZCÁTEGUI JOSÉ P.L.D.Q.R CIA. BANAPUERTO PUERTO BANANERO S.A. en el correo electrónico jose\_arias90@hotmail.com, jose.arias@censusconsultores.com.ec, j.arias@censusconsultores.com.ec, m.chavez@censusconsultores.com.ec, a.estrada@censusconsultores.com.ec, c.campos@censusconsultores.com.ec, en el casillero electrónico No. 0922817226 del Dr./Ab. JOSE ANTONIO ARIAS UZCATEGUI; en el correo electrónico carloscampos2511@gmail.com, jose.arias@censusconsultores.com.ec, en el casillero electrónico No. 0930907902 del Dr./Ab. CARLOS ALBERTO CAMPOS VIVAS. ECO. GABRIELA ORELLANA ROSERO P.L.D.Q.RDIRECTORA ZONAL DEL S.R.I en la casilla No. 2424 y correo electrónico yamilanton@hotmail.com, yeanton@sri.gob.ec, kvhoyos@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0914551049 del Dr./Ab. YAMIL EMILIO ANTON CHICA; en la casilla No. 568 y correo electrónico keeli.hoyoscale@hotmail.com, en el casillero electrónico No. 0926307075 del Dr./Ab. KEELI VIVIANA HOYOS CALLE; en el correo electrónico lrse91@hotmail.es, Lrsalas@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 0603793175 del Dr./Ab. LUIS RENATO SALAS ERAZO; en el correo electrónico juridico\_rls@sri.gob.ec, en el casillero electrónico No. 04009010001 del Dr./Ab. Servicio de Rentas Internas-Director Zonal 8, Guayaquil - Guayaquil CAMPOVERDE MARFETAN CRISIA JOHANNA. Certifico:

LIGIA MARISOL MEDIAVILLA  
SECRETARIA RELATORA



RAZÓN: En atención a lo dispuesto en el artículo 147 del Código Orgánico de la Función Judicial en concordancia con el artículo 14 de la Ley de Comercio Electrónico, siento por tal que el texto de la sentencia que antecede ha sido impresa del Sistema de Trámite Judicial Ecuatoriano SATJE, decisión judicial que ha sido firmada electrónicamente por el Tribunal competente conformado doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el Recurso de casación No. 09501-2020-00344 (juicio No. 09501-2020-00344) (Resolución No. 641-2023) que sigue la compañía BANAPUERTO PUERTO BANANERO S.A. en contra del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. Quito, 13 de octubre de 2023. Certifico.-

  
Dra. Ligia Marisol Mediavilla  
SECRETARIA RELATORA (E)

