EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2022-00277, J17510-2022-00306, J17510-2022-00146, J17503-2011-0091, J09501-2022-00367, J17510-2022-00446

Año II - Nº 428 - 97 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

260509658-DFE

Juicio No. 09501-2022-00277 RESOLUCION 329-2025

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 7 de mayo del 2025, las 13h27. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00277.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A., presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2022-0089-RE, de 18 de marzo de 2022, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, mediante la cual resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 318-2021, en tal virtud ratifica la Liquidación No. 42158549, que sanciona con multa por falta reglamentaria tipificada en el art. 193 literal d) del COPCI.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ªESTABLECER si es procedente y ajustado a derecho la sanción impuesta a la hoy parte actora y si se cumplió con el respectivo procedimiento para imponer una sanción por falta reglamentaria ratificada por la resolución impugnadaº.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve declarar con lugar la demanda presentada por la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A., en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en consecuencia se declara la invalidez jurídica de la Resolución impugnada No. SENAE-DDG-2022-0089-RE, así como sus antecedentes y la multa impuesta. Que se deja a salvo a la Administración imponer la sanción a quien legalmente correspondiere, previo trámite de ley.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 26 de junio del 2023, a las 16h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de impugnación No. 09501-2022-00277, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 3 de septiembre del 2024, a las 11h41, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por el caso 5 del art. 268 del COGEP, bajo los cargos de indebida aplicación del art. 363 del Código Tributario y errónea interpretación del art. 195 del COPCI.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, 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 Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e 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 del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2022-00277, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre del 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos

184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 6 de mayo del 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP, argumenta que existe indebida aplicación del art. 363 del Código Tributario. Que se detalla el considerando 7.7.2.1, de la sentencia. Que de lo expuesto se puede apreciar que el Tribunal de instancia aplicó indebidamente el artículo denunciado, norma que regula las contravenciones y faltas reglamentarias en materia no aduanera. Que es preciso señalar que inclusive el propio art. 64 del Código Tributario señala de forma clara que en materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia, en consecuencia señores jueces por propio mandato del Código Tributario es improcedente que se aplique el procedimiento sancionatorio distinto al establecido en las normas que regulan la materia aduanera tributaria. Que la aplicación en la sentencia del art. 363 del Código Tributaria, provoca un gran perjuicio a la administración aduanera al concluir que la norma aplicada por el SENAE (art. 240 RCOPCI) no era la aplicable a los hechos, sino el art. 363, lo que provocó que el Tribunal de instancia declare la nulidad de las liquidaciones por supuestamente no haberse seguido por la administración el procedimiento establecido por la Ley. Sobre la errónea interpretación del art. 195 del COPCI. Que el Tribunal de instancia aplica en su sentencia el art. 195 de Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera, específicamente en el punto 7.5.2. Que como se puede observar el Tribunal aplica la norma, es decir en su sentencia hace referencia al artículo 195 del COPCI, sin embargo, de lo expuesto le da un alcance diferente al decir ª no establece el procedimiento previo a la sanción, que es al que se refiere el artículo 195 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (ª Art. 195. Procedimiento y sanciónº. Que en su

literalidad el artículo 195 del COPCI señala: ª Art. 195.- Procedimiento y sanción.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; previo el procedimiento que se establecerá en el reglamento, sancionará las contravenciones y faltas reglamentarias. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, podrá notificar a través de su sistema informático todos los actos emitidos dentro de este procedimientoº. Que el Tribunal de instancia en su sentencia daría a entender que no existe un procedimiento para sancionar las faltas reglamentarias, y en virtud de lo cual el presunto infractor no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa. Que, sin embargo, este alcance que el Tribunal le da al art. 195 del COPCI es mayor al sentido literal de la norma, es decir la norma señala que previo a sancionar, el SENAE deberá instaurar un procedimiento en el Reglamento al COPCI, es decir que para sancionar el Presidente de la República a través de su facultad reglamentaria debe instaurar los procedimientos para sancionar las faltas reglamentarias, todo esto tomando en consideración que el COPCI entró en vigencia antes del Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera. Que, el Tribunal de instancia le da un alcance diferente y en consecuencia concluye que no existe un procedimiento previo para sancionar las faltas reglamentarias, situación que difiere de la realidad jurídica contenida en el artículo 240 del Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera. Que, sí el Tribunal hubiera dado el alcance correcto al artículo 195 del COPCI el tribunal hubiera concluido que el procedimiento previo se encuentra en el artículo 240 del Reglamento, el cual entró en vigencia desde mayo del año 2011. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A., en la contestación al recurso de casación interpuesto señala: Que la aduana únicamente alegó la aplicación indebida del art. 363 del Código Tributario y no la falta de aplicación del artículo 240 del RCOPCI (por lo que este segundo asunto no es objeto de este recurso). Que al revisar la sentencia, es claro que el Tribunal considera que el art. 240 del RCOPCI no establece un procedimiento que garantice el debido proceso y el derecho a la defensa, consecuentemente concluye que es pertinente la aplicación del art. 363 del Código Tributario como norma supletoria. Que contrario a lo manifestado por aduana en su recurso, no es cierto que la aplicación del art. 363 del Código Tributario generó la falta de aplicación del artículo 240 del RCOPCI. Que de la lectura de la sentencia se evidencia que el tribunal, al determinar que el art. 240 del RCOPCI no era aplicable, decidió que la norma aplicable era el 363 del Código Tributario. Que sin perjuicio de lo expuesto, vale destacar que la decisión del tribunal fue la

acertada, pues, los derechos y garantías reconocidas en la Constitución son de directa e inmediata aplicación; y, al no existir en el COPCI y su reglamento un procedimiento que garantice el debido proceso y el derecho a la defensa, el Tribunal de instancia debía aplicar el art. 363 del Código Tributario como norma supletoria. Que sobre este punto, la Sala de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en casos similares, como en la sentencia del juicio 09501- 2021-00266. Sobre la errónea interpretación del art.195 del COPCI. Que el recurrente no hace referencia alguna a cuál sería, a su criterio, la correcta interpretación de la norma. Que se puede interpretar que a criterio del SENAE una correcta interpretación sería reconocer que el art. 195 del COPCI, no establece que para sancionar faltas reglamentarias se debe implementar un procedimiento previo en el reglamento; lo cual no tiene sustento alguno; o que se puede imponer sanciones sin que exista un procedimiento previo. Que el art. 195 del COPCI dispone que la aduana sancionará faltas reglamentarias, previo el procedimiento que se establecerá en el reglamento. Que el art.195 es claro en establecer que las faltas reglamentarias se sancionarán mediante un procedimiento previo que debe estar previsto en el reglamento. Que en ese contexto, el Tribunal de instancia reconoce que el art. 240 del reglamento (norma que no ha sido controvertida) no establece el procedimiento que exige el art. 195 del COPCI. Que de la lectura del recurso parecería que la administración aduanera no está de acuerdo con la interpretación que el tribunal realizó con respecto al art. 240 del RCOPCI, particular que no es objeto de discusión en este recurso de casación. Que es de considerar que la interpretación del Tribunal coincide con la expresada por la Corte Nacional en la sentencia referida previamente del caso 09501-2021-00266. Que en la sentencia se reconoció que la compañía actora no fue quien cometió la falta y, por lo tanto, que no correspondía imponer sanción alguna, así lo establece en el considerando 7.7.1.3. Que es decir, incluso dejando de lado el otro punto del objeto de la controversia (falta de procedimiento previo), la decisión del tribunal hubiera sido la misma; esto es, declarar la invalidez del acto impugnado y sus antecedentes. Que por lo expuesto solicita no casar la sentencia dictada por el Tribunal.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 5, del art. 268 del COGEP, bajo los cargos de aplicación indebida del art. 363 del Código Tributario y errónea interpretación del art. 195 del COPCI.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.2 Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ª¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error se subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

6.1.3 Sobre la errónea interpretación, el autor en mención, al respecto dice que: ª 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 finalidadº (ibidem, pág. 361):

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO TRIBUTARIO

> ª Art. 363.- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su casoº.

CÓDIGO ORGANICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES.

> ª Art. 195.- Procedimiento y sanción.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, previo el procedimiento que se establecerá en el reglamento, sancionará las contravenciones y faltas reglamentarias. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, podrá notificar a través de su sistema informático todos los actos emitidos dentro de este procedimientoº.

6.3 La función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde en función de los cargos casacionales alegados expresamente por el recurrente; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4 La sentencia de instancia para resolver la controversia establece lo siguiente: ª 7.- Motivación.- (¼). 7.7) En relación al objeto de controversia, corresponde al Tribunal: ª ESTABLECER si es procedente y ajustado a derecho la sanción impuesta a la hoy parte actora y si se cumplió con el respectivo procedimiento para imponer una sanción por falta reglamentaria ratificada por la resolución impugnada.º, para tal efecto se considera: 7.7.1) Con relación a la primera parte del objeto de la controversia, esto es establecer si es procedente y ajustado a derecho la sanción impuesta a la hoy parte actora, el tribunal considera: 7.7.1.1) No está en duda ni es materia de controversia el hecho que la

Administración Aduanera sancionó a la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A. con una multa de doscientos dólares ($200,00) como autor de la falta reglamentaria tipificada en el literal D del artículo 193 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), por haber incumplido lo previsto en el artículo 61 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que dice: ª Art. 61 (¼) El transportista deberá cumplir el trayecto por las rutas, plazos y los horarios fijados por la Dirección distrital de destino de las cargas, en función de la distancia que exista entre el punto de salida y el de llegada, así como también de acuerdo al número de unidades a transportar. (¼) Cuando se presente incumplimiento a las disposiciones contempladas en el presente artículo y siempre que esto no constituya o dé lugar a una infracción tipificada como delito o contravención, se aplicará la sanción por falta reglamentaria de acuerdo a lo establecido en el literal d) del Art. 193 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e inversiones" que dice: ª Constituyen faltas reglamentarias: (¼) d. El incumplimiento de las disposiciones establecidas en el reglamento de este Título o a los reglamentos que expida la Directora o el Director del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que hayan sido previamente publicadas en el Registro Oficial, siempre que no constituya una infracción de mayor gravedad (¼)º. Del contenido del Memorando No. SENAE-DZPG-2021-1401-M de fecha 17 de diciembre de 2021, suscrito por la Ing. Lissette Del Carmen López Rendón, Directora de Control de Zona Primaria, (fs. 12) menciona ª (¼) De acuerdo a la información que se refleja en el Ecuapass, se confirma que la carga del MRN: CEC2021WHLU547400531807, tiene un traslado asociado, al amparo del número de solicitud de traslado 059069602021000297 27P desde el depósito Inarpi hasta el deposito temporal Naportecc, cuyo plazo para efectuar el traslado era de (0.5) 30 minutos, tiempo que no se cumplió por parte del transportista en virtud de lo señalado en el Art. 61 del Reglamento COPCI, y cuya sanción se encuentra tipificada como una falta reglamentaria de acuerdo a lo establecido en el literal d) del artículo 193 del código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (¼)º. 7.7.1.2) Tampoco se encuentra en duda si el transportista incurrió o no en la falta reglamentaria tipificado en el artículo 61 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, cuyo texto consta en líneas que anteceden. Lo que corresponde en el presente caso es establecer si la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A., es la empresa transportista que movilizó la mercadería y transgredió la norma sancionada con

multa. 7.7.1.3) Este Tribunal verifica que la infracción alegada se habría cometido el 7 de octubre del 2021; y la norma prescribe que el responsable de la infracción es el transportista de la mercancía. En el presente caso la Administración Aduanera asumió que el transportista era la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A. una vez que así constaba en una copia de la matrícula que fue anexada a la solicitud de traslado. Si bien es cierto a priori procedería la sanción, no obstante, al haberse interpuesto un reclamo administrativo y haberse justificado documentadamente que desde el 10 de mayo del 2017 dicho vehículo de transporte ya no pertenecía a la compañía actora, lo que evidencia que la Administración Aduanera acepto un trámite con documentación desactualizada, por lo que, fue improcedente que se negara el reclamo administrativo. Consta en el Certificado Único Vehicular emitido por la Agencia Nacional de Tránsito que el propietario del vehículo de transporte es el señor VICTOR PORRO CEDEÑO a la fecha de la supuesta infracción, por tanto, no puede ser sancionado alguien que no tuvo la calidad de transportista, y por tanto no realizó los actos conducentes a la comisión de la infracción ya mencionada; hacer lo contrario, esto es sancionar a quien no cometió la falta reglamentaria vulnera el principio de presunción de inocencia, legalidad y seguridad jurídica. Por lo expuesto los jueces consideran declarar la invalidez de la resolución impugnada Nro. SENAE-DDG-2022-0089-RE, así como sus antecedentes. Se deja a salvo a la administración a imponer la sanción a quien legalmente correspondiere previo trámite de ley. 7.7.2) Ahora respecto a la segunda argumentación del actor, esto es establecer si se cumplió con el respectivo procedimiento para imponer una sanción por falta reglamentaria ratificada por la resolución impugnada, se realizan las siguientes consideraciones: 7.7.2.1) El argumento esgrimido por el actor de ausencia de un procedimiento sancionatorio, hace relación a la invalidez del acto administrativo, conforme lo señala el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario que prescribe: (¼). Lo que obliga a este Tribunal a realizar el control de legalidad que está previsto en la parte pertinente de los artículos 300 y 313 del Código Orgánico General de Procesos COGEP (¼). Ante aquello se considera que el administrado alega en su libelo de demanda que en la emisión de la liquidación por falta reglamentaria se ha vulnerado el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa de su representada una vez que afirma no se siguió el procedimiento establecido en el Código Tributario y por tanto no pudo defenderse. De la revisión de la Liquidación impugnada y de las actuaciones administrativas, se puede apreciar que no hubo un procedimiento sancionatorio previo, que desembocara en una resolución sancionadora,

dejándose de aplicar el artículo 363 del Código Tributario que obliga a la administración aduanera iniciar procedimientos sumarios con notificación previa al presunto infractor, concediéndosele el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinente a la infracción, y al final se emita una resolución. Para determinar la obligación que tenía la administración aduanera de seguir un procedimiento previo, para imponer la sanción por falta reglamentaria, el Tribunal procede a realizar una revisión histórica del texto del artículo 175 del COPCI. De dicha norma se aprecia que de ninguna manera puede considerarse que la frase contenida en la misma (ª la simple trasgresión a la normaº) signifique que la sanción pueda ser aplicada en forma automática y sin procedimiento previo; sino más bien refleja que en contravenciones y faltas reglamentarias existe responsabilidad objetiva, al contrario de lo que ocurre en los delitos, en que la responsabilidad es subjetiva, esto es, que requiere para su configuración, de la existencia de dolo. En efecto, el texto original de los dos primeros párrafos de dicho artículo 175 del COPCI observaba un contenido muy similar al del artículo 81 de la Ley Orgánica de Aduana del Ecuador que le precedió: ª Art. 175. Infracción aduanera. Son infracciones aduaneras los delitos, contravenciones y faltas reglamentarias previstas en el presente Código. Para la configuración del DELITO se requiere la EXISTENCIA DE DOLO, para las CONTRAVENCIONES Y FALTAS REGLAMENTARIAS se sancionarán por LA SIMPLE TRASGRESIÓN A LA NORMAº. Ese texto fue modificado con la expedición del Código Orgánico Integral Penal, pero de ello no puede inferirse que la mención a la ª simple trasgresión a la normaº (frase que se mantuvo en el nuevo texto del artículo) tendría un significado distinto al de la responsabilidad objetiva que denotaba el texto anterior del artículo, pues la reforma estuvo motivada en el hecho de expurgar del COPCI (al igual que se lo hizo en otros cuerpos normativos en que se encontraban dispersas tipificaciones y sanciones de delitos) los tipos penales de delitos, para pasar a ser agrupadas y concentradas en el COIP. Lo antes mencionado se evidencia de la revisión de las disposiciones derogatorias del COIP. Así, en la sexta disposición derogatoria del Código Orgánico Integral Penal (COIP), se suprimieron, entre otros, los artículos 177 y 178 del COPCI, referentes a los delitos de contrabando y defraudación aduanera, que pasaron a formar parte del catálogo de delitos en el COIP; así como también se reformó el artículo 175 del COPCI, a efecto de que ya no se indique en el mismo lo referente a delitos, pues el COPCI ya no los tipificaría, y por esa razón en el segundo párrafo del artículo reformado, ya no se hacía mención a que para los

delitos se requería dolo, y solo subsistió lo referente a contravenciones y faltas reglamentarias, en que la sola transgresión a la norma configuraría ese tipo de infracciones. Es esa la razón por la cual no se encuentra justificación alguna para que la administración aduanera haya dejado de aplicar el artículo 363 del Código Tributario que obliga a la administración tributaria a iniciar procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción, y al final se emita una resolución; derecho a la defensa que se puede ejercer aun en casos de infracciones que se puedan sancionar por responsabilidad objetiva, pues muy bien el supuesto infractor podría desvirtuar en la fase sumaria la existencia misma de la infracción, esto es, que los hechos que configuran la falta no se han producido en realidad, o que no haya sido responsable del ª resultadoº (retraso del tiempo de transporte de mercadería conforme lo analizado en el acápite 7.7.1 de la sentencia), y/o que el responsable de ese resultado sea la propia entidad sancionadora. En conclusión, si el derecho de defensa respecto de imputación de infracciones solo posibilitara desvirtuar el dolo o culpa, se entendería la posibilidad de prescindir del procedimiento sumario en este tipo de infracciones en que su configuración se da aunque no exista culpa o dolo, que haría inaplicable el artículo 363 del Código Tributario, pero como en estos casos puede el implicado cuestionar la misma existencia de la infracción, o su responsabilidad (no de la intención, sino de la autoría y responsabilidad del ª resultadoº) no existe sustento alguno de la postura de la administración aduanera de haber omitido ese procedimiento sumario. Es de destacar que no tiene cabida la aplicación del artículo 240 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, pues el mismo, respecto de las faltas reglamentarias, no establece el procedimiento previo a la sanción, que es al que se refiere el artículo 195 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (ª Art. 195. Procedimiento y sanción. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, PREVIO EL PROCEDIMIENTO QUE SE ESTABLECERÁ EN EL REGLAMENTO, SANCIONARÁ las contravenciones y FALTAS REGLAMENTARIAS. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, podrá NOTIFICAR a través de su sistema informático TODOS LOS ACTOS emitidos DENTRO DE ESTE PROCEDIMIENTOº). De ninguna manera podría considerarse que el artículo 240 del Reglamento instituye un PROCEDIMIENTO PREVIO a la sanción a las faltas reglamentarias, pues la norma reglamentaria se limita a señalar que verificado el

hecho y determinado el responsable, se notifica la sanción, lo cual a todas luces no es ªprocedimientoº ªprevioº a la sanción. La norma reglamentaria se limita a señalar que luego de la constatación (interna) de la infracción, se notifica la sanción. Por ello, aun haciendo abstracción de preceptos constitucionales, sería improcedente interpretación alguna en el sentido que la norma tributaria general (artículo 363 del Código Tributario) cede su vigencia en materia aduanera, ante la existencia de norma tributaria especial (Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones), pues como ya quedó indicado, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones también contempla (en el referido artículo 195) la necesidad de procedimiento previo para las imposición de sanción por faltas reglamentarias, y dentro de ese procedimiento previo, las notificaciones al involucrado (que denota la posibilidad por parte de este, para defenderse antes de que se imponga una sanción); y el reglamento al COPCI aún no ha instituido ese procedimiento previo a la imposición de sanciones por faltas reglamentarias, por lo que debe aplicarse el Código Tributario. La administración aduanera violó el procedimiento previsto en la ley al no emitir una resolución (con previo procedimiento) sino una simple Liquidación para imponer una sanción. Ello ha conducido a que la sanción sea nula conforme al numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario, pues obstó en el derecho a la defensa que debe permitirse antes de que se aplique la sanción y no solo con posterioridad a la misma, conforme se verifica de la revisión de los autos, así como del escrito de contestación de la administración que la falta reglamentaria fue impuesta sin que mediara un procedimiento sancionatorio, lo cual atenta contra normas legales y constitucionales expresasº. (El subrayado es de esta Sala de Casación).

6.5 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos y probados los siguientes: i) Que Administración Aduanera sancionó a la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A., con una multa $200,00, como autor de la falta reglamentaria tipificada en el literal d) del art. 193 del COPCI, por haber incumplido lo previsto en el art. 61 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del COPCI; ii) Que el Tribunal verifica que la infracción alegada se habría cometido el 7 de octubre del 2021; iii) Que la Administración Aduanera asumió que el transportista era la compañía WCA WLADIMIR COKA ASOCIADOS S.A. una vez que así constaba en una copia de la matrícula que fue anexada a la solicitud de traslado; iv) Que se ha justificado documentalmente que desde el 10 de mayo del 2017 dicho vehículo de transporte ya no pertenecía a la compañía actora, que consta en el Certificado Único Vehicular emitido por la Agencia Nacional de Tránsito que el propietario del vehículo

de transporte es el señor VICTOR PORRO CEDEÑO a la fecha de la supuesta infracción, por tanto, no puede ser sancionado alguien que no tuvo la calidad de transportista. v) Que no ha existido el debido proceso para imponer la sanción.

6.6 Es línea jurisprudencial de esta Sala verificar primero la construcción de los vicios alegados:

a) En la aplicación indebida, se debe: i) Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga; ii) Determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada; y, iii) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

En el caso en análisis, el recurrente no demuestra la trascendencia del vicio de aplicación indebida.

b) En la errónea interpretación se debe: i) Demostrar el error de interpretación del juez respecto a la norma aplicada; ii) Explicar cuál es el sentido o alcance correcto de la norma; iii) Demostrar la incidencia o transcendencia del vicio en la decisión del juzgador.

En la especie el casacionista no explica cuál es el sentido o alcance correcto de la norma, ni demuestra la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

c) De lo expuesto se determina que en el planteamiento de los vicios antes detallados, existe falta de técnica casacional; lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

6.6 Sin embargo, y por tutela judicial, cabe precisar que de los hechos probados se puntualiza que a quien se imputa como responsable, no fue quien realizó los actos conducentes a la comisión de la infracción: ª sancionar a quien no cometió la falta reglamentaria vulnera el principio de presunción de inocencia, legalidad y seguridad jurídica. Por lo expuesto los jueces consideran declarar la invalidez de la resolución impugnada Nro. SENAE-DDG-2022-0089-RE, así como sus antecedentesº y, por otro lado, se constata en instancia que en sede administrativa se sancionó sin un debido proceso; por lo que, atendiendo a los hechos probados y aquellos no controvertidos citados precedentemente, se observa que la aplicación del art. 363 del Código Tributario fue debida, en atención al razonamiento realizado por los juzgadores, para el cual hacen referencia a las normas aduaneras que explícitamente señalan que el Reglamento al COPCI deberá establecer un procedimiento para imponer una sanción

por contravenciones y faltas reglamentarias; que si bien en el Reglamento en el art. 240 se hace referencia en el título sobre el procedimiento, dicha norma puntualmente en su contenido no establece un proceder y por ello, se aplicó subsidiariamente el art. 363 del Código Tributario. Esta Sala concuerda que esa es la norma llamada a regular el debido proceso dentro de un procedimiento sancionatorio aduanero, como acertadamente lo ha reflexionado el Tribunal A quo, por lo que, se rechaza el cargo.

6.7 Respecto a la errónea interpretación del art. 195 del COPCI: ª Procedimiento y sanción. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, previo el procedimiento que se establecerá en el reglamento¼ º, del contenido del fallo recurrido, cuya cita se ha realizado precedentemente, no se observa que los juzgadores de instancia le hayan dado un alcance mayor o menor a dicha disposición legal, al contrario, la han entendido en su tenor literal y han concordado su aplicación con otras normas especiales y supletorias, por lo que no prospera el cargo alegado.

6.8 Hay que señalar que esta Sala de Casación ya se ha pronunciado estableciendo que para sancionar es necesario seguir un debido proceso, permitiendo el legítimo derecho a la defensa, garantizando así el principio de inocencia que rige en materia sancionatoria, en los casos 01501-2015-00130, 09501-2020-00385, 09501-2021-00266, entre otros.

6.9 Por lo expuesto el Tribunal de instancia actuó con sujeción a derecho observando las normas legales pertinentes, y, contrario a las afirmaciones efectuadas por el SENAE, no se ha aplicado indebidamente el art. art. 363 del Código Tributario ni se ha interpretado erróneamente el art. 195 del COPCI.

7. Decisión

7.1. 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:

7.2. No casar la sentencia de 26 de junio del 2023, a las 16h45, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de impugnación No. 09501-2022-00277.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE, no existe caución rendida.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que, bajo los hechos probados, no se configuran los vicios de aplicación indebidamente del art. art. 363 del Código Tributario; ni se ha interpretado erróneamente el art. 195 del COPCI, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00306 RESOLUCION 330-2025 260509871-DFE

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 7 de mayo del 2025, las 13h29. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2022-00306.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Determinar si es procedente la pretensión del actor de que se deje sin efecto la Resolución nro. NAC-RRRRRVC22-00000234 emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, que atendió el recurso de revisión insinuado por el actor amparado en el artículo 143.1 del Código Tributario contra la Resolución nro. 117012019RDEV339104 que negó el de pago indebido por retenciones en la fuente del IR del ejercicio fiscal 2017, por la cantidad de USD $ 34.703,17, y de ser así, se le restituya lo valores pagados indebidamente más los respectivos intereses º.

1.2. En la sentencia recurrida se resuelve negar la demanda de impugnación presentada por la empresa TOYOTA DEL ECUADOR S.A., por intermedio de su representante legal, el Sr. Hiroshi Kitahara, y en consecuencia se declara la legitimidad de la Resolución No. NAC-RRRRRVC22-000000234 emitida el 05 de mayo de 2022 por el Director General (s) del Servicio de Rentas Internas, que modificó parcialmente la Resolución No. 117012019RDEV339104 del 23 de junio de 2019 del Director Zonal 9.

1.3 La compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A, interpone recurso de casación contra la sentencia del 24 de junio del 2024, a las 14h12, expedida por el Tribunal Distrital de lo

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00306, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

La compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. NAC-RRRRRVC22-000000234 emitida el 05 de mayo de 2022, por el Director General (s) del Servicio de Rentas Internas, que modificó parcialmente la Resolución No. 117012019RDEV339104 del 23 de junio de 2019 del Director Zonal 9, que atendió la solicitud administrativa de pago indebido, respecto a las retenciones efectuadas por concepto de Impuesto a la Renta del período fiscal diciembre 2017.

1.4. Mediante auto de 27 de septiembre del 2024, a las 11h46, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., por el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, ya que la decisión recurrida no cumple el requisito de motivación, infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; 89, 90 numeral 5, y 92 del COGEP; y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y por el caso 5 por falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, 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 Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e 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 del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2022-00306, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre del 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 6 de mayo de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta que la sentencia de instancia incurre en el caso 5 del art. 268 del COGEP; incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que la norma que debió aplicarse en este caso es el art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente en el ejercicio 2017. Que Toyota del Ecuador, para el desarrollo de su giro de negocio, frecuentemente solicita a entidades financieras del exterior que le otorguen créditos bancarios. Que en el año 2009, la compañía suscribió un contrato de créditos bancarios con THE BANK OF TOKYO MITSUBISHI UFJ, una entidad financiera internacional con

domicilio en Bélgica. Que el 28 de febrero de 2017, TOYOTA renovó su contrato de préstamo con la entidad financiera previamente mencionada. Que por ello, el 3 de marzo de 2017, la compañía registró el crédito externo por el valor de USD 17,500,000.00 ante el Banco Central del Ecuador; que la tasa de interés fijada fue del 2.24%. Que en este sentido, pese a que la compañía no estaba sujeta a efectuar la retención en la fuente por el pago de intereses a la institución financiera del exterior, por una errónea interpretación se efectuó la retención de USD 34,703.17. Que tanto en la vía administrativa como judicial se demostró que la compañía, en aplicación del art. 13.3 de la LRTI, no debía efectuar la retención en la fuente del pago de intereses a la entidad financiera del exterior, puesto que se cumplían los requisitos que indica el artículo antes mencionado. Que en definitiva se cumplían los dos requisitos para que se genere el pago indebidio, que exista el pago y que este sea indebido. Que los intereses pagados por TOYOTA DEL ECUADOR a MUFG Bank (Europe) N.V, se relacionan con el crédito solicitado para el desarrollo del giro del negocio. Que los pagos por intereses se encuentran debidamente sustentados en la factura emitida por la entidad financiera del exterior sobre los intereses y cumplen con los requisitos establecidos en la normativa tributaria. Que la tasa de interés establecida por la entidad financiera de Bélgica en la renovación del contrato es una tasa fija de 2.24% y no excede las tarifas referenciales vigentes para diciembre de 2017 establecidas por el Banco Central del Ecuador. Que las renovaciones del crédito se registraron en el Banco Central del Ecuador por un monto total de USD 17,500,000.00. Que el Tribunal no aplicó lo establecido en el art. 13.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a que no deberán efectuar retenciones en la fuente aquellos contribuyentes que realicen pagos de intereses al exterior a favor de entidades financieras. Que el equivocado análisis realizado por el Tribunal se centra exclusivamente en indicar un supuesto error de la compañía respecto a la causal alegada en el recurso de revisión, sin considerar si era o no procedente el reintegro de los valores que fueron pagados indebidamente, conforme al objeto de la litis. Que la falta de aplicación del art. 13.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno es trascendental en la resolución del caso, puesto que condujo a que el tribunal de instancia fallara a favor del SRI, sin considerar el real objeto de la controversia, esto es, que existe una norma expresa respecto a no efectuar la retención en la fuente para pagos en el exterior por intereses a instituciones financieras, siempre y cuando se haya efectuado el registro del crédito en el Banco Central del Ecuador y la tasa de interés no supere la establecida por el BCE, requisitos que la compañía TOYOTA del Ecuador sí

cumplió, lo cual fue el principal motivo de discusión tanto en el reclamo administrativo como en el Recurso de Revisión. Que dicho yerro que se encuentra plasmado en la sentencia del Tribunal ha generado un grave perjuicio a la compañía, puesto que erróneamente no se ha considerado el derecho que tiene la compañía a que el SRI reintegre los valores pagados indebidamente, en aplicación del art.13.3 LRTI. Respecto del caso 2, por vulneración del deber de motivación adecuada. Que existe una nula motivación por parte del Tribunal para concluir la improcedencia de la causal 1 alegada por la compañía en la insinuación del recurso de revisión. Que en ningún apartado del fallo se indica a las partes procesales que no ha existido un evidente error de hecho y de derecho en la resolución que atendió el reclamo de pago indebido. Que adicionalmente, el Tribunal no hace un análisis exhaustivo respecto a la causal que, a criterio de este, debió aplicarse, es decir, la causal 2 del artículo 143 del Código Tributario. Que no existió ningún pronunciamiento respecto al pago indebido que la compañía probó dentro del juicio de impugnación, que era el principal objeto de la controversia. Que es evidente que el Tribunal ha incurrido en una deficiencia motivacional en relación con la inexistencia de fundamentos fácticos y jurídicos en el fallo emitido. Que existe una deficiencia motivacional respecto a la incongruencia, debido a que el Tribunal, en la sentencia recurrida, no ha respondido motivadamente a los argumentos relevantes alegados por TOYOTA. Que la compañía, durante la audiencia de juicio, señaló la procedencia de la causal alegada y la existencia del pago indebido, pero el tribunal únicamente hace alusión a que en el acto de proposición no se indicó la procedencia. Que adicionalmente, el Tribunal no se pronunció respecto al pago indebido. Que aunque el pago efectuado por la compañía TOYOTA no fue un hecho controvertido, en el deficiente análisis realizado por el Tribunal no se examinó si el valor pagado por la compañía era indebido, ya que se debió aplicar lo establecido en el art. 13.3 de la Ley de Régimen Tributario interno. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia,

4.2. El SRI, en su contestación al recurso de casación señala: Sobre el vicio de falta de aplicación del art.13.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno al amaro del caso 5 del art. 268 del COGEP, señala: Que la acción planteada por TOYOTA es una acción en contra de un Recurso de Revisión; por lo que, para que sea procedente la acción en etapa judicial, es indispensable que la actora determine la causal que permite su procedencia, y la demostración de la causal invocada. Que así las cosas, en la sentencia recurrida, y conforme se evidencia en los hechos probados en la misma, el Tribunal no solo resuelve con claridad la litis planteada,

sino que realiza el análisis respectivo de la causal de revisión y su demostración por parte de la compañía actora; a lo cual concluye que se está desnaturalizando el recurso de revisión, y la compañía pretende configurar el proceso como una acción de impugnación contra un acto que no está firme ni ejecutoriado. Que cabe mencionar que, por la simple inconformidad de la recurrente, no cabe un argumento que pretenda la devolución de valores que no le asiste al contribuyente, aduciendo que cumple con lo previsto en el art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, e increpando que el juzgador no ha aplicado el mismo en su fallo. Que de la sentencia recurrida, se desprende con claridad el ejercicio jurídico respecto a la procedencia de la acción, que debe realizar el juzgador; esto, en virtud de encontrarnos frente a una acción planteada en contra de la Resolución de un recurso de revisión. Que para que sea procedente la acción en etapa judicial, es indispensable que la actora determine la causal que permite su procedencia, y la demostración de la causal invocada. Que el Tribunal realiza el análisis respectivo de la causal de revisión y su demostración por parte de la compañía actora. Que el juzgador concluye que se está desnaturalizando el recurso de revisión, y la compañía pretende configurar el proceso como una acción de impugnación contra un acto que no está firme ni ejecutoriado. Que en el argumento de la trascendencia del vicio, el recurrente tan solo evidencia su inconformidad con la decisión adoptada por el Tribunal, sin que ello involucre la configuración de la causal invocada. Que además, de pretender que el juzgador de un tratamiento como acción de impugnación, desconociendo y pretendiendo que se desnaturalice la acción planteada contra una resolución de recurso de revisión. Respecto al caso 2 señala: Que el recurrente aduce que la sentencia carece totalmente de fundamentación jurídica y fundamentación táctica. Que sin embargo, es la misma recurrente que en su recurso de casación, reconoce que el juzgador si expone la fundamentación jurídica de su decisión. Por lo que, la deficiencia motivacional que alega la recurrente deviene en contradictoria. Que por un lado, indica que existe total ausencia de fundamentación táctica y jurídica; y, por otro lado, reconoce que el Tribunal de instancia se limitó a incorporar fundamentación jurídica. Que TOYOTA considera que el Tribunal no realizó el ejercicio de subsunción de los fundamentos jurídicos a los fundamentos fácticos del caso; acotación que corrobora la existencia de fundamentación jurídica, lo que provoca que el vicio denunciado por inexistencia de motivación no sea admisible. Que respecto a la improcedencia de la causal 1 del art. 143 CT, y a la aplicación de la causal 2 de la referida norma, el juzgador realizó correctamente el ejercicio de control de legalidad. Que además, el

juzgador identificó que TOYOTA no vislumbró con precisión cual o cuales documentos no han sido valorados por la administración tributaria dentro del reclamo de pago indebido. Que así mismo, se identificó que la prueba practicada en audiencia de juicio pretende desnaturalizar el recurso de revisión, pues trata a la acción planteada como una impugnación contra acto administrativo, cuando no lo es. Que TOYOTA considera que no existió pronunciamiento respecto al pago indebido, sin embargo, el punto 6.3.2 de la sentencia expone lo actuado por la administración tributaria respecto al pago indebido. Que el recurrente no evidencia la deficiencia motivacional por incongruencia frente a las partes. Que dado que, el Tribunal ha contestado de una u otra forma, los argumentos de las partes, no se configura la incongruencia alegada, pues para ello, el juzgador no debe contestar en lo absoluto los argumentos relevantes. Que por lo expuesto solicita que se deseche el recurso de casación planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ªCOGEPº, por falta del requisito de motivación, infringiendo los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; 89, 90 numeral 5, y 92 del COGEP; y 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y por el caso 5 por el vicio de falta de aplicación del art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ªª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (¼) 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1 El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la

estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley. Para su análisis se parte siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden, por técnica casacional, aceptados por las partes. Para realizar el análisis debe la Sala Especializada verificar que, sobre tales hechos, se haya aplicado correctamente el derecho.

6.1.3 Respecto a la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el preceptoĺ ° (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª 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: [ĺ] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [ĺ] 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 sancionadosº.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

ª Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casaciónº.

ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: 5. La motivación de su decisiónº.

ª Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.º

CÓDIGO ORGANICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL.

ª Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:

4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;º

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

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

ingreso gravable en el Ecuador.

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

3.- Los pagos originados en financiamiento externo a instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales, o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en el Ecuador; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera a la fecha del registro del crédito o su novación; y si de hecho las excedieren, para que dicha porción sea deducible, se deberá efectuar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades sobre la misma.º.

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2 El Tribunal A quo, en el considerando 6. Motivación, en el numeral 6.1, se refieren a la

de la Resolución impugnada, determinando que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, al tenor de lo previsto en los artículos 148 y 82 del Código Tributario, que dicha presunción no es absoluta que puede ser desvirtuada por el interesado al que le corresponde probar su afirmación, de que el acto administrativo fue emitido contrariando el ordenamiento jurídico. Que desde el punto de vista procesal, se aplica la regla general respecto a la carga de la prueba, esto es que, el que afirma debe probar sus asertos, pues no le corresponde al juez resolver la incertidumbre sobre hechos alegados e insuficientemente probados, sin que tal omisión deba suplirla el juzgador.

En con considerando 6.2 se pronuncia respecto del control de legalidad por parte del juzgador; que lo establecen los arts. 300 y 313 del COGEP, los que consagran este deber del juzgador, el cual procede respecto del acto administrativo impugnado y sus antecedentes; estableciendo que en virtud de aquello, conviene referirnos a la figura del recurso de revisión atendiendo al tipo de acción tributaria activada por TOYOTA y a la naturaleza de la Resolución impugnada No. NAC-RRRRRRVC22-00000234, dictada en respuesta a su insinuación de dicho recurso contra la Resolución No. 117012019RDEV339104 emitida por el Director Zonal 9 del SRI.

6.3.3 En el considerando 6.3 el Tribunal de instancia se refiere al recurso de revisión, luego de establecer doctrina pertinente, se detalla lo que dispone el art. 143 del Código Tributario; estableciendo que el recurso tiene una naturaleza excepcional, el cual, al tenor de la norma que lo concibe, se presenta, como una facultad extraordinaria de la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, al verificarse las causales para su procedencia que permite el conocimiento, modificación, confirmación, invalidación e incluso la sustitución de actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, conforme al art. 147 del Código Tributario, cuyas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad quedan en tela de juicio ante la verificación de las causales que lo habilitan.

Luego de detallar varios fallos de la Corte Suprema y de la Corte Nacional de Justicia; el Tribunal de instancia determina que se puede establecer que, por la naturaleza extraordinaria del denominado ª recursoº de revisión, el cual conoce actos firmes y ejecutoriados, es indispensable la determinación de la causal que permite su procedencia; y su consiguiente demostración, reiterando que esta se circunscribe a circunstancias excepcionales, toda vez que su alcance permite el desconocimiento de la seguridad jurídica que irradian actos que

adquirido la calidad de inmutables.

Se determina que en el presente caso, TOYOTA insinuó a la máxima autoridad del SRI, la revisión de la Resolución No. 117012019RDEV339104 emitida por el Director Zonal 9; siendo éste el acto firme que da origen al proceso, respecto del cual se debe verificar el cumplimiento de las causales señaladas, a efectos de que, por preservar un derecho superior, sea desconocida su inmutabilidad; pudiéndose evidenciar del expediente administrativo que, ha sido presentado dentro del término legal de tres años, toda vez que, dicho acto fue notificado al actor con fecha 23 de julio de 2019, y el recurso fue planteado el 29 de enero de 2021, al igual que la causal del recurso de revisión que atañe a la prevista en el numeral 1 del art. 143 del Código Tributario, conforme consta en el Informe Jurídico No. NAC-RRVIJPI20-00000328 del 11 de diciembre de 2020; en virtud de lo cual, dicho recurso, fue tramitado y resuelto por el Director General (s) del SRI con la Resolución judicializada No. NAC-RRRRRVC22-00000234, sin que se observe lo haya declarado improcedente conforme a alguno de los presupuestos del art. 145 del referido cuerpo legal.

Establece el Tribunal que corresponde analizar esta actuación administrativa del SRI a la luz de la normativa aplicable a ese acto que fue sometido a revisión; que considerando las alegaciones de TOYOTA relativas a la falta de motivación y valoración de la prueba aportada en el reclamo administrativo de pago indebido que constan alegadas en el recurso de revisión insinuado por el actor bajo la causal 1 de artículo 143 del CT, que a la letra reza: ª¼ Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo¼º, sin olvidarnos para el caso que, contamos con una resolución ejecutoriada que se ha sometido a revisión por parte del SRI a petición del actor al amparo de esa causal, lo cual dista de una reclamación administrativa, a ser observado no solo por la administración tributaria sino también por el contribuyente.

6.3.4 En el considerando 6.3.1, determina el Tribunal respecto de la prueba y señala que se debe destacar, que en el presente caso, ªno se vislumbra precisión de TOYOTA de cuál o cuáles documentos no han sido valorados por la administración tributaria dentro del reclamo de pago indebido en el escrito de insinuación del recurso de revisión, siendo que, expediente

administrativo consta que, una vez solicitado el recurso de revisión por parte de TOYOTA (24 de septiembre de 2020), se emitió la Providencia nro. NAC-RRRPAOC21-00000012, con la cual se avocó conocimiento y se dispuso apertura sumario por el término de diez días (08 de enero de 2021), presentando el recurrente su escrito de prueba (29 de enero de 2021), en el que luego de citar normativa solicita se considere la prueba documental contenida en el expediente del reclamo administrativo de pago indebidoº, y también dice: ª¼ . así como la información aportada e ingresada a través del Recurso de Revisión signado con trámite No. 117012020496044 en particular:º.

Establece el Tribunal, que seguidamente se emite la Providencia No. NAC-RRRPCSC21-00000367 de cierre del sumario (17 de noviembre de 2021), y posteriormente, la Resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC22-000000234 (05 de mayo de 2022), en la que su emisor en el ª numeral 11.15 efectuando el análisis de la prueba aportada por el actor en el reclamo de pago indebido llega a las conclusiones allí descritas, que dan lugar a la modificación del acto sujeto a revisión justamente atendiendo a la causal activada por él, sin que correspondiera analizar prueba no contenida en dicho proceso administrativo como fue anunciada en línea precedente por el mismo actor, ni mucho menos documentos en idioma inglés como consta en el expediente administrativo digitalizado de fojas 143 de autos -49 a 52, 57 a 59, 65, 69, 75, 79, 87, 89, 97, 99, 105 a 110-, cuya traducción al español de algunos de estos documentos, se introdujo no solo dentro del proceso del recurso de revisión sino también en instancia judicial con el informe pericial del Dr. Andy Pacheco practicado en la audiencia de juicioº

Establece el Tribunal, que el informe pericial cuyo contenido obra de fojas 44 a 54 de autos, en el que se estudia algunos de esos documentos no incorporados dentro del término de prueba del reclamo de pago indebido, como si se tratase de la impugnación contra acto administrativo, y de esa forma se desconoce la naturaleza jurídica del recurso de revisión, pues resulta claro que, el peritaje debía únicamente limitarse a la prueba contenida en el expediente del reclamo de pago indebido sin considerar documentos en idioma distinto al español, más aún si consideramos que no se activó la causal 2 del art. 143 del Código Tributario, que previamente debe ser fundamentada y sustentada; todo lo cual da cuenta que,

uno de los argumentos de sustento del recurso de revisión bajo la causal del numeral 1 de dicha norma planteado por la compañía, deviene en improcedente.

6.3.5 El Tribunal A quo, en el considerando 6.3.2, establece que siguiendo con otro de los argumentos de TOYOTA atañe a la motivación del acto sometido a revisión por parte del SRI, que en tal virtud hay que considerar la importancia y el sentido de la motivación de todo acto administrativo.

Determina el Tribunal que en el presente caso, el acto materia de revisión, la Resolución No. 117012019RDEV339104, que niega el reclamo de pago indebido por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del mes de diciembre del año 2017, solicitado por TOYOTA, al considerar esencialmente que ª¼ se constató que la compañía TOYOTA DEL ECUADOR S.A., en su calidad de agente de retención, por la aplicación de la traslación del tributo y ante las obligaciones del agente de retención, es quien se ve obligado al pago, a pesar que la retención corresponde a The Bank of Tokio Mitsubishi, en ese sentido, se puede entender que el espíritu de la Ley no se refiere a quien paga el tributo, sino a quien se le afecta el patrimonio, por el cumplimiento de la obligación tributariaº.

Siguiendo con su análisis establece el Tribunal que en tanto en el acto judicializado modifica dicho acto, principalmente por cuanto: ªDe la revisión a la información contenida en el expediente del acto administrativo recurrido, se ha podido observar que el contribuyente presentó el registro del préstamo obtenido con una institución financiera del extranjero, en el Banco Central del Ecuador; no obstante, se puede evidenciar que el contrato adjunto tiene como fecha de suscripción el 28 de febrero de 2017, y la fecha que señala el documento de registro del crédito es de 03 de marzo de 2017, por otra parte el contrato de crédito no se encuentra traducido al idioma castellano, para que pueda ser considerado este documento como prueba, de conformidad con lo establecido en el artículo 200 del Código Orgánico General de Procesos, norma de aplicación supletoria de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 del Código Tributarioº.

Y además agrega: ªLa compañía contribuyente presentó junto con su insinuación de Recurso

de Revisión una certificación emitida de parte de la institución financiera MUFG (Europa) N.V. Sucursal de Brusellas, debidamente traducidas, en la que textualmente señala: ª(¼) El Banco recibió US $ 583.541,67 del Prestatario pagado en tres cuotas, respectivamente USD $ 53.044,44 el 03 de marzo de 2017, US $ 203.622,63 el 6 de septiembre de 201y y US $ 126.875,00 el 06 de febrero de 2018, correspondientes al monto total adeudado por el Prestatario como interés del préstamo y el Banco confirma que el Prestatario no dedujo ni retuvo ningún monto en dicho pagos (¼)º

Además se determina que ª De la verificación de los comprobantes Switf se ha podido verificar que la compañía contribuyente realizó los siguientes pagos:

Se detalla un cuadro donde se detalla fecha, monto y referencia; estableciendo que se pagó el 1 de enero de 2017, USD 77.855,56, CM340994650; el 4 de septiembre de 2017, USD. 203.622,23, CM385273691, el 5 de febrero de 2018, USD. 167.343,75, CM432502231; Total USD. 448.821,54.

Que ª De conformidad con lo expuesto, no se puede establecer la concordancia con la certificación emitida por la entidad financiera del exterior y los desembolsos efectuados por la compañía contribuyente, así como tampoco se puede evidenciar en los registros contables a que hace referencia el excedente en los pagos al exterior y si estos corresponden al crédito registrado en el Banco Central del Ecuador para determinar el pago indebido que se originó en la retención efectuada por la compañía contribuyente tomando como base imponible el valor de USD 157.741,67, por lo que se mantiene la negativa en el reconocimiento del valor retenido por el contribuyente TOTOTA DEL ECUADOR S.A., como pago indebido; no obstante, se considera pertinente MODIFICAR el motivo de la negativa respecto del reclamo de pago indebido formulado por la compañíaº.

En virtud de lo detallado establece el Tribunal que, de lo cual da cuenta que el emisor del acto impugnado en base de la causal 1 del art. 143 del Código Tributario procede a modificar la resolución ejecutoriada que fue objeto de recurso de revisión, justamente por considerar que no se ajustaba al requisito constitucional y legal de motivación, sin que haya podido llegar a

establecer la procedencia de lo reclamado como pago indebido por retenciones en la fuente del mes de diciembre del ejercicio fiscal 2017 por USD $ 34.703,17, al no haber contado con el sustento probatorio a cargo de TOYOTA dentro del proceso de reclamo de pago indebido que demuestre fehacientemente encontrarse exenta acorde a lo establecido en el art. 13 de la LRTI, atendiendo a su fundamentación contenida en el reclamo de pago indebido presentado el 28 de marzo de 2019.

Finalmente determina el Tribunal A quo, que considerando el análisis efectuado, el acto impugnado ha resuelto los aspectos delimitados por el actor en el recurso de revisión formulado contra la Resolución No. 117012019RDEV339104 bajo la causal 1 del artículo 143 del CT, sin que hubiese logrado desvirtuar su legitimidad conforme lo determinan los artículos 82 y 148 del referido cuerpo legal, y la doctrina existente, relativa a que los actos administrativos se presumen legítimos, en tanto no se demuestre lo contrario; tornándose ilegítima su pretensión.

6.3.6 En virtud del análisis que antecede el Tribunal de instancia resuelve negar la demanda de impugnación.

6.3.7 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la sentencia emitida por el Tribunal A quo se encuentra motivada, en virtud de que tiene fundamento jurídico pertinente y no es incongruente; ya que analiza la actuación administrativa del SRI, considerando las alegaciones de TOYOTA relativas a la falta de motivación y valoración de la prueba aportada en el reclamo administrativo de pago indebido que constan alegadas en el recurso de revisión insinuado por el actor, bajo la causal 1 de art. 143 del Código Tributario; establece que no se vislumbra precisión de la compañía, de cuál o cuáles documentos no han sido valorados por la administración tributaria dentro del reclamo de pago indebido; determina que en la resolución impugnada se establece que no corresponde analizar prueba no contenida en dicho proceso administrativo, ni mucho menos documentos en idioma inglés como consta en el expediente administrativo digitalizado, cuya traducción al español de algunos de estos documentos, se introdujo no solo dentro del proceso del recurso de revisión sino también en

instancia judicial, como el informe pericial del Dr. Andy Pacheco practicado en la audiencia de juicio, en el cual se estudia algunos de esos documentos no incorporados dentro del término de prueba del reclamo de pago indebido, como si se tratase de la impugnación contra acto administrativo, y de esa forma se desconoce la naturaleza jurídica del recurso de revisión, pues resulta claro que, el peritaje debía únicamente limitarse a la prueba contenida en el expediente del reclamo de pago indebido sin considerar documentos en idioma distinto al español; por lo que el argumento de la prueba bajo la causal del numeral 1 del art. 143, deviene en improcedente; y respecto a la falta de motivación, determina el Tribunal que en el acto impugnado en base de la causal 1 del art. 143 del Código Tributario procede a modificar la resolución ejecutoriada que fue objeto de recurso de revisión, justamente por considerar que no se ajustaba al requisito constitucional y legal de motivación, sin que haya podido llegar a establecer la procedencia de lo reclamado como pago indebido por retenciones en la fuente del mes de diciembre del ejercicio fiscal 2017 por USD $ 34.703,17, al no haber contado con el sustento probatorio a cargo de la actora dentro del proceso de reclamo de pago indebido que demuestre fehacientemente encontrarse exenta acorde a lo establecido en el art. 13 de la LRTI. Por lo tanto, no se configura la falta de motivación del fallo; consecuentemente no se ha violentado los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, 89, 90.5, 95.7 del COGEP, y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6.4 El invocar el caso 5 del art. 268 del COGEP, conlleva a que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia verifique si la sentencia emitida por la Sala de instancia riñe con el derecho (error in iudicando), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y son aceptados por las partes procesales, de tal manera que no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas; de ahí que, la función de la Sala de Casación se limita a verificar que sobre tales hechos probados y reales, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde; por esto es que, de verificarse que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o aplicación indebida de normas de derecho, la Sala Especializada tendrá la obligación de casar dicha sentencia.

6.4.1 Constan como hechos probados y hechos no controvertidos, los siguientes: i) Que las alegaciones en el recurso de revisión insinuado por TOYOTA, son relativas a la falta de motivación y valoración de la prueba aportada en el reclamo administrativo de pago indebido,

como errores de hecho y derecho; ii) Que en el expediente digitalizado constan documentos en inglés, cuya traducción al español se introdujo no solo dentro del proceso del recurso de revisión sino también en instancia judicial con el informe pericial del Dr. Andy Pacheco, donde se analiza algunos documentos no incorporados dentro del reclamo de pago indebido; iii) Que el SRI en base de la causal 1 del art. 143 del Código Tributario, procede a modificar la resolución ejecutoriada que fue objeto de recurso de revisión, justamente por considerar que no se ajustaba al requisito constitucional y legal de motivación; iv) Que no se ha podido llegar a establecer la procedencia de lo reclamado como pago indebido por retenciones en la fuente del mes de diciembre del ejercicio fiscal 2017 por USD $ 34.703,17, al no haber contado con el sustento probatorio a cargo de TOYOTA dentro del proceso de reclamo de pago indebido que demuestre fehacientemente encontrarse exenta acorde a lo establecido en el artículo 13 de la LRTI, atendiendo a su fundamentación contenida en el reclamo de pago indebido presentado el 28 de marzo de 2019.

6.4.2 Entonces, considerando los hechos probados y no controvertidos especificados precedentemente, no se observa que existan hechos a los cuales deba aplicarse el art. 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, no se encuentra probado: i) Que TOYOTA hubiere realizado la retención, sólo se hace referencia a un valor, pero no se ha podido constatar en instancia como se observa del fallo recurrido. En definitiva, al no existir hechos a los cuáles deba aplicarse la norma reprochada de vicio, se comprueba la no ocurrencia del cargo alegado, pues no sólo que materialmente es imposible su aplicación por lo ya señalado, sino que, también se torna en intrascendente, pues en instancia se niega la impugnación a la resolución de un recurso de revisión, puntualmente por falta de prueba.

En este sentido, en la sentencia recurrida, los juzgadores explican por qué no se puede aplicar dicha norma.

6.4.3 Si el casacionista consideró que el Tribunal violentó los preceptos jurídicos de la valoración de la prueba, podía argumentar el caso 4 del art. 268 del COGEP, pero al no haberlo hecho, no cabe ese análisis.

7. Decisión

7.1. 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:

7.2. No casar la sentencia del 24 de junio del 2024, a las 14h12, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00306.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, puesto que la sentencia se encuentra debidamente motivada y, por otro lado, no existen hechos probados o no controvertidos sobre los cuales quepa la aplicación del art. 13.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00146 RESOLUCION 334-2025

260646650-DFE

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de mayo del 2025, las 14h26. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.17510-2022-00146.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si se ha configurado o no el pago indebido efectuado por MANSUERA S.A. en función de los resultados contenidos en la rectificación de tributos nro. JCP1-2020-0011-D001, emitida el 11 de enero de 2022 por el director nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y, en consecuencia, de ser el caso y en lo procedente, disponer su devolución con intereses° (sic).

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió, rechazar la acción directa de pago indebido deducida por MANSUERA S.A., por no haberse acreditado los presupuestos contenidos en el artículo 122 del Código Tributario para su procedencia.

1.3 La compañía MANSUERA S.A., interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 6 de julio del 2023 a las 18h47, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00146, argumentando los casos 2 y 3 del art. 268 del ª COGEP°.

1.4. Mediante auto de 26 de septiembre del 2024, las 11h50, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía MANSUERA S.A., por el caso 2 del art.268 del COGEP, porque la decisión recurrida no cumple con el requisito de motivación, conforme lo dispone los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, 89, 90.5, 95.7 del COGEP, y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, por el caso 3 porque la decisión recurrida no resolvió las pretensiones del actor, violentando los arts. 92 y 313 del COGEP.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, 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 Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e 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 del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2022-00146, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre del 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1. En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 29 de abril de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista argumenta respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP: Que bajo el criterio rector de la Corte Constitucional, compete repasar la sentencia impugnada. Que el Tribunal aceptó la conversión de la acción de conformidad con el art. 321 del COGEP; sin embargo, no respondió a los

argumentos aportados por las partes a lo largo del proceso, orientados a demostrar la existencia de una carga tributaria que se vuelve excesiva por un ilegal ajuste a la base imponible, es decir, no se refirió al contenido impugnatorio de la demanda. Que esta incongruencia frente a las partes se produjo por acción del Tribunal al desarrollar una motivación aparente con la única finalidad de no responder a ninguno de los argumentos de fondo propuestos por el actor. Que el Tribunal desarrolla en su numeral 6, titulado MOTIVACIÓN, las consideraciones que tuvo al dictar la sentencia impugnada, el cual se subdivide en seis apartados: ª6.1. DEL PRINCIPIO DISPOSITIVO, 6.2 DE LA ACCIÓN, 6.2.1. SOBRE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN, 6.3 DEL PAGO INDEBIDO, 6.4. DE LA PRUEBA y 6.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIAº; cada uno de estos apartados desarrolla un problema jurídico y establece una afirmación. Que al respecto, la Corte Constitucional ha establecido que la deficiencia motivacional no siempre pondrá en entredicho la totalidad de la motivación. Que en los apartados 6.2.1 al 6.4 se evidencia como la sentencia incurre en el vicio de falta de motivación por incongruencia frente a la parte. Que el cargo esgrimido se configura en el apartado 6.2.1, que trata sobre la conversión de la acción, donde el Tribunal, citando el numeral 2 del art. 19 del Código Tributario, incurre en incongruencia frente a la parte por acción ya que esta norma jamás fue invocada; y, señala un criterio sobre las acciones de impugnación y las acciones de pago indebido, para afirmar equivocadamente que con la conversión de la acción, cesó el interés impugnatorio al extremo de sostener que la parte que paga está conforme con el acto administrativo objeto de la Litis. Que en el mismo apartado 6.2.1, el Tribunal citó como sustento el Recurso 461-2012, situación que no se corresponde a la presente causa, puesto que, MANSUERA sí solicitó la conversión de la acción de impugnación en una de pago indebido. Que no se explica en qué forma el recurso 461-2012 podría ser aplicable a esta causa de MANSUERA, cuando en aquel recurso no consta ninguna de las afirmaciones que el Tribunal Distrital hace constar en la sentencia recurrida. Que se detalla el considerando 6.3. Que en dicho considerando se continúa con la afirmación de que la conversión de la acción solicitada por la parte y aceptada por el Tribunal, supuestamente restringe la capacidad del Tribunal para analizar el caso, siendo estas afirmaciones, las que utiliza el Tribunal para excusarse de responder a todos los argumentos relevantes esgrimidos por las partes en la presente causa. Que el yerro de incongruencia es evidente ya que en la sentencia consta una serie de afirmaciones sobre por qué, una vez convertida la acción en una de pago indebido, el Tribunal supuestamente no debería pronunciarse sobre los argumentos vertidos en la demanda, lo cual contradice el criterio rector de la Corte Constitucional que exige el pronunciamiento sobre los argumentos de las partes. Que de conformidad a la sentencia de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Juicio Nro. 17502-2005-23059; existe un deber legal, ratificado por la jurisprudencia, de atender los argumentos impugnatorios de las partes en una acción de impugnación que se ha convertido en una de pago indebido, y al omitir dicho deber, se ha incurrido en incongruencia frente a las partes. Que en

el apartado 6.5, se evidencia como la sentencia incurre además, en el vicio de falta de motivación por incongruencia frente al derecho, que constan citas doctrinales sobre varios principios tributarios (legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva...), así como un desarrollo sobre la justicia fiscal como garantía ética para recuperar lo indebidamente pagado; luego de lo cual, sin que exista una conexión entre las citas y las afirmaciones que constan en dicho considerando. Que en el considerando 6.5 el Tribunal parece afirmar que, si un acto administrativo tiene un error, esto debe establecerse judicialmente, pero que ese mismo Tribunal no hará tal pronunciamiento. Que resulta aún más confuso, porque el presupuesto normativo que se cita es el art. 306 del Código Tributario, el cual atañe a reclamos administrativos de pago indebido sin explicar cómo se aplica al caso sub iúdice que es una acción de impugnación convertida en de pago indebido conforme el art. 321 del COGEP, incurriendo así en el vicio de inatinencia. Que de la revisión de la sentencia se evidencia que el Tribunal incurrió en incongruencia frente a las partes y frente al Derecho. Que existen elementos incomprensibles e inatinentes en la construcción de la sentencia. Que todo esto configura una deficiencia motivacional y, por lo tanto, la sentencia impugnada no cumple el requisito de motivación. Respecto al caso 3 del art.268 del COGEP, señala que la sentencia incurre en el vicio de citra petita. Que el vicio acusado se contrapone con el principio de tutela judicial efectiva de los derechos previsto en art. 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, ya que el deber constitucional y legal de los jueces es el de resolver las pretensiones y excepciones con sujeción al ordenamiento jurídico. Que la litis sometida al conocimiento de la autoridad judicial se desarrolla a partir de la demanda presentada y la contestación recibida. Que no consta del expediente ninguna reforma a la demanda. Que la conversión de la acción es un efecto jurídico del art. 321 del COGEP ya que la norma dice expresamente que la acción de impugnación se convertirá en la de pago indebido cuando se pague la obligación. Que el COGEP no prevé que la transformación de la acción tenga ningún efecto de reforma a la demanda. Que además, solo se puede reformar la demanda dentro de un momento procesal definido; mientras que la conversión de la acción se produce mientras esté en trámite, es decir, en cualquier momento hasta antes de la sentencia. Que nos limitamos a evidenciar que las pretensiones de las partes requieren un pronunciamiento respecto de la Rectificación de tributos Nro. JCP1-2020- 0011-D001, emitida el 11 de enero de 2022 por el Director Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador en aplicación del art. 92 del COGEP que señala que las sentencias ª resolverán sobre las peticiones realizadas por las partesº sin embargo, la resolución no contiene ninguna decisión respecto a dicho acto administrativo. Que es importante citar el fallo de casación emitido el 29 de octubre de 2020, por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la causa No. 13802-2017-00158; razón por la cual, el Tribunal A quo debía pronunciarse sobre la legalidad de la Rectificación de tributos Nro. JCP1- 2020-0011-D001, tanto por corresponder a la pretensión de la demanda, tanto por expreso mandato del art. 313 del COGEP. Que por lo expuesto solicita que se

case la sentencia.

4.2. El SENAE en la contestación al recurso de casación planteado, señala: En cuanto al caso 2 del art. 268 del COGEP: Que de los argumentos expuestos por la parte actora, en cuanto a la falta de motivación, existe un cuestionamiento al razonamiento expuesto por el Tribunal de instancia en el fallo recurrido, lo cual no constituye una falta de motivación. Que conforme se indica en el recurso, la parte recurrente considera que el fallo incurre en el vicio de incongruencia frente a las partes, y para ello se refiere al apartado 6.2.1 en donde el Tribunal a quo analiza respecto de la conversión de la acción. Que de lo establecido por la Corte Constitucional en su sentencia No. 1158-17- EP/21, en donde se establece que basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada. Que el Tribunal de instancia, luego de pronunciarse sobre la validez del proceso y objeto de la controversia, en el acápite de la motivación, señala en el numeral 6.2.1 respecto a la ª conversión de la acciónª y, posterior a ello en el numeral 6.3 respecto del pago indebido, numeral 6.4 de la prueba, para en ese contexto, concluir que: ª (...) De acuerdo a lo afirmado en los numerales que preceden, en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el precitado art. 122 del Código Tributario pues el tributo cobrado no ha sido establecido ilegalmente o se encuentra exento de pago, pues no se trata de un tributo inexistente o del que haya exoneración, siendo que estos particulares no han sido invocados a fin de analizarlos, mucho menos probados por la actora; así como tampoco se ha verificado que el pago realizado desborde la justa medida legal, en tanto del proceso no se ha podido constatar que la tarifa aplicable sea distinta a la exigida o la existencia de saldos de crédito a su favor reconocidos y no aplicadosº. Que lógicamente, el Tribunal debía verificar la procedencia o no del pago indebido, toda vez que así quedó establecido el objeto de la controversia, con anuencia de las partes. Que de la revisión material e integral del fallo recurrido, se tiene que el Tribunal considera los fundamentos fácticos que allí se detallan, los cuales son analizados a la luz de la normativa aplicable, donde lejos de establecerse una insuficiente, indebida, aparente o falta de motivación, se evidencia una inconformidad de la parte actora con lo determinado por la autoridad judicial, ya sea por la interpretación o aplicación normativa que allí realizan los juzgadores de instancia. Respecto al vicio de citra petita.- Que consta como un hecho probado y constante en la sentencia que, la compañía MANSUERA, con escrito de 30 de mayo de 2022 solicitó el cambio de la acción de impugnación deducida, en acción de pago indebido, al amparo de lo previsto en el art. 321 del COGEP, lo cual fue atendido en audiencia preliminar, y en ese contexto, el objeto de la controversia se determinó en ª Establecer si se ha configurado o no el pago indebido efectuado por MANSUERA S.A. en función de los resultados contenidos en la rectificación de tributos nro. JCP1- 2020-0011-D001, emitida el 11 de

enero de 2022 por el director nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y, en consecuencia, de ser el caso y en lo procedente, disponer su devolución con intereses". Que así las cosas, lo que correspondía al Tribunal de instancia era verificar, en función de las pruebas y alegaciones presentadas por las partes, la procedencia o no del pago indebido, en el presente caso, hasta concluir el Tribunal que no existió prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el precitado art. 122 del Código Tributario, por lo tanto, queda claro que el Tribunal, sí se pronunció sobre el pago indebido alegado por la compañía actora, dejando sin piso el vicio invocado de que la sentencia recurrida no ha resuelto el tema controvertido, pues explícitamente se refiere a ello. Que la decisión no le sea favorable, no significa que haya dejado de resolver el tema principal, que era respecto del pago indebido, por lo tanto no se configura la citra o mínima petita contemplada en la causal 3 del COGEP. Que por lo expuesto solicita que se resuelva no casar la sentencia.

5. Problema jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes casos del art. 268 del COGEP: Caso 2 por falta de motivación de la sentencia, infringiendo, los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, 89, 90.5, 95.7 del COGEP, y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, Caso 3: por el yerro de la omisión de no resolver las pretensiones del actor, planteadas en la demanda, violentando los arts. 92 y 313 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de Casación.

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 3 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; 3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia".

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. El caso 3 ª¼ recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o

mínima petita¼ Se peca por defecto cuando se deja de resolver sobre alguna o algunas de las pretensiones de la demanda o sobre las excepciones y ello da lugar a la citra petita, llamada también mínima petita. Estos vicios implican inconsonancia o incongruencia resultante del cotejo o confrontación de la parte resolutiva del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas. Por lo tanto, para determinar si existe uno de estos vicios, el tribunal deberá realizar la comparación entre petitium de la demanda, las excepciones y reconvenciones presentadas y lo resuelto en la sentencia". (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Fondo Editorial; Quito-2005; páginas 147 a 148).

6.2 El recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

ª 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: [¼] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] 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".

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

ª Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal 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. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación".

ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener:... 5. La motivación de su decisión".

ª Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por

las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso.º

ª Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: 7. La motivaciónº.

ª Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagadoº.

CÓDIGO ORGANICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL.

ª Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben:... 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;º

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1. La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª[¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el

párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2 El Tribunal A quo, en el considerando 6. Motivación, numeral 6.1 determina conforme al principio procesal consagrado en los artículos 168 numeral 6 de la Constitución de la República y 18 y 19 del Código orgánico de la Función Judicial, que el impulso del proceso corresponde a las partes; y luego de establecer doctrina pertinente señala, que en virtud y atendiendo a este principio y por petición efectuada por la actora del juicio con escrito de 30 de mayo de 2022, la acción de impugnación con la cual se inició el proceso, fue convertida en acción de pago indebido con auto dictado en la audiencia preliminar de 3 de febrero de 2023.

En virtud de lo mencionado cabe señalar que se estableció como objeto de la controversia ª 5.3. Objeto del proceso: Establecer si se ha configurado o no el pago indebido efectuado por MANSUERA S.A. en función de los resultados contenidos en la rectificación de tributos nro. JCP1-2020-0011-D001, emitida el 11 de enero de 2022 por el director nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y, en consecuencia, de ser el caso y en lo procedente, disponer su devolución con interesesº.

6.3.3 En el considerando 6.2 determina que en materia tributaria, se distinguen tres tipos de acciones, contenidas, cada una, en los artículos 320, 321 y 322 del COGEP; y, deducida la acción, el ciudadano, en calidad de actor del juicio, es quien establece los parámetros de su demanda, cuyos elementos se encuentran en los arts. 142 y 143 ibidem, debiendo escogerse la acción a deducir de acuerdo con la pretensión, entre otros elementos.

Determina que en el caso puntual, el art. 321 del COGEP, señala como acción directa: ª Se puede presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligaciónº.

6.3.4 En el considerando 6.2.1 el Tribunal analiza respecto de la conversión de la acción; y señala que como fue indicado, con escrito de 30 de mayo de 2022 la compañía actora solicitó la conversión de la acción, de conformidad con lo dispuesto en el precitado artículo 321; lo cual fue atendido favorablemente en auto dictado en audiencia preliminar, por así haberlo solicitado la actora, en ejercicio de su facultad de disposición, con lo cual la acción ha dejado de ser de impugnación para convertirse en una acción directa de pago indebido, con todos sus consecuentes efectos procesales, en

tanto las dos formas de accionar revisten distinta esencia. Y determina que en este sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en recurso No. 461-2012.

Establece el Tribunal que se concluye claramente que, cuando la accionante, a su libre albedrío, optó por cambiar su acción, cesó en su interés de impugnación como recurso de contradicción y eligió la reclamación de un crédito, por tanto, asume el conocimiento de que las dos acciones tienen características propias, inherentes a su naturaleza distinta, constituyendo el pago un requisito previo para el nacimiento de la acción de pago indebido, sin que, operada la conversión, resulte jurídicamente procedente admitir que coexisten simultáneamente dos acciones con una naturaleza jurídica opuesta, pues como se ha dicho en líneas anteriores, por efecto de la conversión el acreedor se convierte en deudor y viceversa, por lo que de modo alguno la posterior acción de pago indebido que subsiste, puede considerarse como accesoria de la acción de impugnación. Y que por esto, se tiene que la acción ha dejado de ser de impugnación, para convertirse en una acción directa de pago indebido.

6.3.5 En el considerando 6.3, el Tribunal de instancia, se pronuncia respecto del pago indebido, señalando que corresponde establecer la procedencia de alguna de las causales contenidas en el art. 122 del Código Tributario, en concordancia con sus arts. 123, 305 y 306, en tanto, por mérito de la solicitada conversión de la acción, perdió los efectos impugnatorios, por lo que corresponde al Tribunal pronunciarse exclusivamente sobre aquello que, en el caso, se restringe a verificar la existencia de un pago indebido por la vía de la acción directa, pues así lo ha decidido la accionante, por tanto, en observancia del principio dispositivo los juzgadores están obligados a resolver de acuerdo con lo que las partes han fijado como objeto del proceso: ª Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley.º

6.3.6 En el considerando 6.4 establece el Tribunal que en la especie, indiscutiblemente el ª thema probandumº de la acción de pago indebido ha radicado exclusivamente en demostrar que el pago efectuado por la accionante se enmarca dentro de la definición contenida en el art. 122 del Código Tributario, en concordancia con las disposiciones de los arts. 123, 305 y 306 ibídem. Que para que prospere la acción de pago indebido, se debe demostrar en primer lugar el pago, y en segundo término, que éste es indebido. Que la carga de la prueba en la especie, recae en la parte actora, quien debe probar no solo que ha efectuado el pago, sino que este es indebido.

6.3.7 El Tribunal de instancia en el considerando 6.5 determina que el principio de legalidad exige que los impuestos emerjan de la voluntad soberana del pueblo, a través de sus representantes, al constituir

sacrificios patrimoniales en aras del interés general, en desmedro del interés particular. Que es por ello que su existencia y sus elementos estructurales, objetivos y subjetivos, dispensas, prerrogativas y responsabilidades, deben constar en ley formal y con sujeción a los demás principios y garantías constitucionales a los que se hallan sometidos; sin dejar de ser, por esto, dinámicos, por la necesidad imperiosa de acoplarse a la realidad social y económica del Estado.

Siguiendo con su análisis establece el Tribunal que en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el art. 122 del Código Tributario, pues el tributo cobrado no ha sido establecido ilegalmente o se encuentra exento de pago, pues no se trata de un tributo inexistente o del que haya exoneración, siendo que estos particulares no han sido invocados a fin de analizarlos, mucho menos probados por la actora; así como tampoco se ha verificado que el pago realizado desborde la justa medida legal, en tanto del proceso no se ha podido constatar que la tarifa aplicable sea distinta a la exigida o la existencia de saldos de crédito a su favor reconocidos y no aplicados.

Que es de aclarar que el pago indebido busca también establecer que éste ha sido indebido frente a la justa medida legal, más esto no comporta la disyuntiva en el criterio aplicado para establecer la base imponible, pues corresponde a otro tipo de acción, sino a establecer si el valor pagado resulta exorbitante respecto del impuesto causado, lo cual solo se verifica cuando existen saldos de crédito tributario a favor de administrado, siempre que la legislación contemple su devolución; nada de lo cual ocurre en la especie.

Que el art. 306 del Código Tributario refiere al pago indebido resultante de un erróneo acto determinativo del cual no se ha interpuesto reclamo administrativo. Que por tanto, dejando en claro que el error del actor debe ser demostrado, y que se reconoce que la norma establece que procede aun cuando no se hubiere reclamado del mismo, el yerro debe establecerse en declaración judicial, lo cual tampoco ocurre en el caso, pues, conforme lo ampliamente explicado, no subsisten las dos acciones judiciales disímiles, en un único proceso.

Que la materia probatoria en lo que refiere a la conversión de la acción impugnatoria a la de pago indebido, ha sido objeto de pronunciamiento por la Corte Nacional de Justicia en fallo dictado en la causa 17509-2014-00088, el 28 de enero de 2021, indicando, justamente, que es menester probarse la incurrencia de las circunstancias previstas en el art. 122 del Código Tributario, ninguna otra.

Por lo expuesto se resuelve rechazar la acción directa de pago indebido deducida por MANSUERA S.A., por no haberse acreditado los presupuestos contenidos en el art. 122 del Código Tributario para su procedencia

6.3.8 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que la sentencia emitida por el Tribunal A quo se encuentra motivada; establece el objeto de la controversia ª Establecer si se ha configurado o no el pago indebido efectuado por MANSUERA S.A. en función de los resultados contenidos en la rectificación de tributos nro. JCP1-2020-0011-D001º; y en tal virtud, explica que con escrito de 30 de mayo de 2022 la compañía actora solicitó la conversión de la acción de conformidad con lo dispuesto en el art. 321 del Código Tributario; lo cual fue atendido favorablemente en auto dictado en audiencia preliminar, por lo que ha dejado de ser acción de impugnación para convertirse en una acción directa de pago indebido, con todos sus consecuentes efectos procesales, en tanto las dos formas de accionar revisten distinta esencia; y, establece que en este sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en recurso No. 461-2012; Que al no existir controversia respecto al pago realizado, el Tribunal analiza respecto si el pago es indebido y establece que no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el art. 122 del Código Tributario, pues el tributo cobrado no ha sido establecido ilegalmente o se encuentra exento de pago, pues no se trata de un tributo inexistente o del que haya exoneración, siendo que estos particulares no han sido invocados a fin de analizarlos, mucho menos probados por la actora; así como tampoco se ha verificado que el pago realizado desborde la justa medida legal, en tanto del proceso no se ha podido constatar que la tarifa aplicable sea distinta a la exigida o la existencia de saldos de crédito a su favor reconocidos y no aplicados. Consecuentemente se determina que el Tribunal A quo se ha pronunciado de conformidad con el objeto de controversia planteado y ha abordado los puntos medulares que corresponden a una acción de pago indebido, con suficiente sustento fáctico y jurídico. Por lo tanto, no se configura la falta de motivación del fallo.

6.4. Respecto del caso 3 del art. 268 del COGEP, con el vicio de citra petita, el recurrente argumenta que en la sentencia existe la omisión de resolver las pretensiones del actor, planteadas en la demanda.

6.4.1 Es pertinente iniciar el análisis señalando que en el presente caso la compañía actora, canceló los valores establecidos en la Rectificación de Tributos No. JCP1-2020-0011-D001, emitida el 11 de enero de 2022; por lo que, el 30 de mayo 2022 (fojas 136 a 137), solicitó al Tribunal la conversión de la acción de impugnación, a una acción directa de pago indebido al amparo del art. 321 del COGEP; lo cual fue atendido favorablemente en auto dictado en audiencia preliminar.

6.4.2 Vista la conversión de la acción, en audiencia preliminar se estableció el objeto de la controversia, el cual fue aceptado por las partes procesales sin observaciones. Es importante precisar en este punto, que las pretensiones que existen con una acción de impugnación, son distintas a

aquellas que se tienen cuando se presenta una acción de pago indebido; pues con la primera se busca principalmente que se deje sin efecto el acto impugnado; mientras que, con la segunda, lo que se busca es que, sin dejar sin efecto el acto impugnado, se reconozca que en este existe un error que condujo a la realización del pago, y por ello, éste es indebido, obteniéndose al final, a más de la declaratoria de que el pago es indebido, la devolución del mismo.

6.4.3 Dentro de este contexto, se verifica que las pretensiones del actor al existir conversión de la acción, no pueden ser las mismas que aquellas que se presentaron por escrito cuando se interpuso una acción de impugnación, y, por ello, los juzgadores A quo no podrían analizarlas en el fallo, pues habiéndose convertido la acción en los términos ya explicados, lo único que corresponde verificar es si existe un pago y si este es indebido en correlación al objeto de la controversia delimitado con anuencia de las partes, como se observa que ha ocurrido en el fallo de instancia, del cual se desprende que no hay controversia respecto a la realización del pago; sin embargo al analizar si éste es indebido, los juzgadores afirman que el actor no ha demostrado aquello, pues no se ha evidenciado que se hubiere configurado alguno de los supuestos del art. 122 del Código Tributario, que abarca entre otros, al pago más allá de la medida legal.

En este punto cabe resaltar que el casacionista no menciona argumento alguno respecto a algún medio probatorio practicado en audiencia de juicio para demostrar que el pago fue indebido. Tampoco se evidencia que en dicho documento, la compañía demuestre que sus aseveraciones son ciertas, ni cuál sería el error en el acto que generó el pago que se reclama o las deficiencias en las que habría incurrido la Administración Tributaria.

6.4.5 En virtud del análisis que antecede no se configura el vicio de citra petita, denunciado, ya que el Tribunal de instancia se ha pronunciado en virtud del objeto la controversia establecido con anuencia de las partes procesales, y en función de las pretensiones que corresponden al tipo de acción. En el fondo lo que se percibe, es que el recurrente se encuentra inconforme con la valoración probatoria, sin embargo los posibles errores de hecho no pueden ser planteados bajo un yerro casacional.

7. DECISIÓN

7.1. 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:

7.2. No Casar la sentencia de mayoría de 6 de julio del 2023 a las 18h47, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00146.

7.3. La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP.

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configuran los casos 2 y 3 del art. 268 del COGEP, pues el fallo está motivado, y, no se produce el vicio de citra petita, pues las pretensiones al existir conversión de la acción, también son distintas a aquellas presentadas inicialmente con una acción de impugnación, por lo que, el Tribunal ha resuelto el caso en función de las pretensiones que corresponden a la conversión de la acción y del objeto de la controversia delimitado con anuencia de las partes.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E), SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de mayo del 2025, las 14h26. **VOTO SALVADO DR DIEGO GORDILLO CEVALLOS: VISTOS:** Si bien concuerdo plenamente con la relatoría y análisis del caso 3 del art. 268 del COGEP admitida a trámite, al amparo de lo previsto en el art. 204 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) disiento exclusivamente del análisis y deliberación del cargo relacionado al caso 2 del art. 268 del COGEP, en virtud de la siguiente motivación:

1.- El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación. En concreto, el recurrente en su recurso repudia dos asuntos plenamente identificables:

1.1.- ªSOBRE CÓMO LA SENTENCIA INCURRE EN INCOMPRENSIBILIDAD E INATINENCIAº (fs. 253 vlta): Al respecto se verifica que las líneas argumentativas esgrimidas no tienen sustento puesto que no cumplen y se apartan del criterio vertido por la Corte Constitucional del Ecuador en sentencia 1852-21-EP/25 (párr..24.2) que enseña: *ª [¼] Por otro lado, en el caso de que una decisión del poder público incurra en los vicios de incoherencia lógica,* ***inatinencia o incomprensibilidad, no necesariamente se vulnera la garantía de motivación****. En estos supuestos, la vulneración se produce solo si, al eliminar los enunciados viciados (contradictorios, irrelevantes o incomprensibles), los restantes no bastan para que la argumentación sea suficiente. Y dependiendo si estos vicios afectan a toda la argumentación o solo a parte de ella, determinan su inexistencia o insuficiencia en sentido estricto¼ º* en el caso sub lite, no existe una mínima carga argumentativa clara del recurrente sobre la inatinencia y ninguna sobre la incomprensibilidad, pues en resumen su reproche está ligado a la omisión de no responder los argumentos relevantes de las partes, lo cual muestra la deficiencia no justificada de explicar cómo los demás enunciados , los restantes no bastan para que la argumentación sea suficiente, o si la afectación es en todo o en parte a la argumentación expuesta por los juzgadores de instancia, lo cual no puede ser suplido por esta Sala, y de ello se la rechaza.

1.2.- ª SOBRE CÓMO LA SENTENCIA INCURRE EN INCONGRUENCIAº (fs. 251 vlta): El casacionista sostiene que el Tribunal A quo no se refirió al contenido impugnatorio de la demanda, específicamente acusa de incongruencia frente a las partes puesto que asegura que no se ha dado respuesta a ninguno de los argumentos de fondo propuestos por el actor. Así pues de la revisión al contenido de la sentencia se verifica, que si bien se relatan las posiciones del actor y de la entidad demandada, los juzgadores de instancia por efecto de la conversión de la acción estiman entre otros que *ª en el proceso no obra prueba alguna que permita establecer que el pago realizado por la accionante se subsuma en alguno de los eventos detallados en el precitado artículo 122 del Código Tributario, pues el tributo cobrado no ha sido establecido ilegalmente o se encuentra exento del pago, pues no se trata de un tributo inexistente o del que haya exoneración siendo que estos particulares no han sido invocados a fin de analizarlos, mucho menos probados por la actora; así como tampoco se ha verificado que el pago realizado desborde la justa medida legal, en tanto del proceso no se ha podido constatar que la tarifa aplicable sea distinta a la exigida o la existencia de saldos de crédito a su favor reconocidos y no aplicados¼º* En este orden de ideas, no se advierte que exista atención alguna a los argumentos vertidos por las partes (relevantes o irrelevantes) en cuanto a la calidad de indebido o nó del pago efectuado y de ello se configura el vicio acusado por lo que corresponde casar la sentencia en cumplimiento al art. 273.3 del COGEP y dictar sentencia de mérito. A dicho efecto es menester destacar que en la misma sentencia 1158-17-EP/21 (párr. 88) se ha manifestado que: ª *[¼] De ahí que esta Corte haya reiterado que la motivación de las decisiones judiciales debe guardar ª congruenciaº con las ª alegaciones de las partesº , particularmente, con sus ª argumentos relevantesº ; de manera que ª [l]a omisión de responder a los argumentos relevantes de las partes es un asunto que afecta a la suficiencia de la motivación¼º* Así pues, tenemos que los argumentos que fueran vertidos por el actor en su demanda, se circunscriben en: *VII.1. FALTA DE COMPETENCIA EN RAZÓN DEL TIEMPO; VII.2. VICIOS DE LA MOTIVACIÓN EN LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS; VII.2.1 DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS VICIOS MOTIVACIONALES DEL ACTO IMPUGNADO; VII.2.2 INCOHERENCIA LÓGICA RESPECTO AL ENDOSO COMO MEDIO DE TRANSFERENCIA DE BIENES; VII.2.3 INCOHERENCIA LÓGICA EN LOS HECHOS REFERIDOS EN LA RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS; VII.3. VIOLACION DE PROCEDIMIENTO POR FALTA DE DESPACHO DE PRUEBAS, EVIDENTE ERROR GRAVE EN LA IDENTIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS; Y USAR PRUEBA AJENA AL PROCEDIMIENTO; VII.3.1 VIOLACION DE PROCEDIMIENTO POR FALTA DE DESPACHO DE PRUEBAS; VII.3.2 EVIDENTE ERROR GRAVE EN LA IDENTIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS; VII. 3.3 PRUEBA AJENA AL PROCEDIMIENTO; VII.4 EL AJUSTE DE VALOR EN EL CUAL LA AUTORIDAD ADUANERA SUSTENTA EL ACTO IMPUGNADO NO ES PROCEDENTE POR NO SER DICHO RUBRO PARTE DEL VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS;*

VII.4.1 LOS PAGOS EFECTUADOS AL DISTRIBUIDOR NO SON COMISIONES DE VENTA.

De todos ellos destaca y llama la atención el propuesto en el acápite ª*VII.4.1 LOS PAGOS EFECTUADOS AL DISTRIBUIDOR NO SON COMISIONES DE VENTAº* en el cual se liberan argumentos vinculados con la aplicación de: Resolución 1684 de la SG CAN y artículo 22 de la Decisión 571 de la CAN los cuales están vinculados a normas supranacionales que deben ser afrontadas exclusivamente por los jueces de instancia a la luz de lo dispuesto en el art. 33 del TRATADO DE CREACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA, arts. 123 y 124 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, y de ser el caso correspondía afrontar si en su defecto corresponde aplicar el criterio jurídico interpretativo de la doctrina del acto aclarado, conforme el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 5241, publicada en Lima el 10 de julio de 2023, aprobó la Nota informativa mediante el Acuerdo 06-2023-TJCA, sobre la Guía para la aplicación del criterio jurídico interpretativo del acto aclarado, respecto de las solicitudes de interpretación prejudicial, es decir corresponde a los jueces de única instancia ordinaria pronunciarse obligatoriamente al respecto lo cual no acontece en la especie y de ello se afecta a todas luces la validez de lo actuado por el Tribunal A quo lo cual deviene en la nulidad de lo actuado que impide a su vez que esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dicte sentencia de mérito, por lo que por excepcionalidad y en aras de la tutela judicial efectiva a los sujetos procesales al cumplirse los criterios que regulan los principios de especificidad y trascendencia, corresponde al acreditarse la inobservancia al debido proceso (art. 76. 1 y 7,lit. l de la CRE), devolver el proceso al mismo Tribunal de única instancia para que proceda con el análisis y atención a los argumentos vertidos por los sujetos procesales en atención a las pruebas practicadas y conforme al ordenamiento nacional y supranacional que regula el caso en concreto

2.- DECISIÓN.- Por los fundamentos que anteceden, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, **RESUELVE**:

2.1.- CASAR la sentencia de mayoría de 6 de julio del 2023 a las 18h47, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito, Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00146, y visto la imposibilidad de emitir sentencia de mérito se dispone la devolución del proceso al Tribunal A quo para que proceda conforme a la

motivación expuesta en el numeral 1.2 precedente.

2.2.- Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

2.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

2.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17503-2011-0091 RESOLUCION 335-2025

260651185-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de mayo del 2025, las 14h47.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de motivación de la sentencia, fundamentado en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, ha considerado que el fallo se encuentra motivado pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y a la valoración probatoria que realiza, que en el acto impugnado no se determinan con claridad las razones jurídicas y técnicas que habrían llevado a la administración tributaria aduanera a adoptar su decisión, por lo que resuelve rechazar el recurso interpuesto.

VISTOS: Por una parte, la abogada Fernanda Morales Alarcón, en calidad de procuradora judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENAE; y, por otra parte, la abogada Ruth Vanessa Valdivieso Montoya, en calidad de procuradora judicial del Director Distrital de Tulcán del SENAE, interponen recursos de casación en contra del fallo dictado el 19 de marzo de 2024, a las 16h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17503-2011-0091.

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE) y artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 7 de febrero de 2025, a las 15h24, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa**. 1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Antecedentes procesales.- 2.1.- Objeto de la controversia.- De la demanda se desprende que la pretensión del actor es: *ª 1.- Dejar sin efecto la Resolución No. DDT-ASJT-009-2011 de 2 de agosto de 2011, emitida por el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por medio de la cual se declara ©sin lugar© el reclamo administrativo de impugnación al aforo presentado por mi representada, en la importación de MEXSANA POLVO MEDICINAL, realizada mediante DAU No. 17569327, con refrendo No. 073-11-10-010101-0 y por lo tanto ordenar la aplicación de la subpartida arancelaria No. 3004.90.29.00 correspondiente a ©medicamentos© en lugar de la subpartida arancelaria correspondiente a ©desodorantes corporales y antitranspirantes.©*. (fj. 6 exp. instancia). **2.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo antes referido resolvió que: *ª acepta la demanda propuesta por el señor Oscar Lugo Lander, en su calidad de vicepresidente y, como tal, representante legal de SHERING PLOUGH DEL ECUADOR S.A. y, en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución No. DDT-ASJT-0024-2011 de 23 de junio de 2011 y los actos que conforman sus antecedentes, por lo que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador deberá clasificar al producto MEXSANA POLVO MEDICINAL, importado al amparo de la Declaración Aduanera Única No. 17569327, referendo No. 073-11-10-0010101-0, en la subpartida arancelaria No. 3004.90.29.00, correspondiente a ª medicamentos y drogas de uso humanoº, y aplicar los tributos generados en consecuencia.º*. (fj. 335 del expediente de instancia.). **2.3.- Recurso**

de casación.- Mediante escritos de fecha 4 de abril de 2024, la procuradora judicial de la Directora General; así como, la procuradora judicial del Director Distrital de Tulcán del SENAE, interponen recursos de casación en contra de la sentencia antes referida, con fundamento en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de motivación, alegando la infracción del artículo 273 del Código Tributario. **2.4.- Calificación.-** En auto de 17 de abril de 2024, las 15h00, el Tribunal Distrital calificó los recursos de casación interpuestos y dispuso elevar el proceso a los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver el recurso, de conformidad con los artículos 5, 7, 8 y 10 de la Ley de Casación. **2.5.- Admisión.-** Mediante auto de admisión de 21 de octubre de 2024, las 10h21, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza de esta Sala, declaró la admisibilidad de los recursos interpuestos, en los siguientes términos: *"5. Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la Ley de Casación, SE ADMITEN los recursos de casación planteados por el Director General y por el Director Distrital de Tulcán del SENAE."*. (fj. 4-5 vuelta exp. casación).

3.- Fundamentación del recurso de casación.- 3.1.- La Dirección General del SENAE fundamenta su recurso señalando que la sentencia incumple lo determinado en el artículo 273 del Código Tributario vigente a esa fecha, porque el Tribunal no se pronunció dentro de 30 días, y sobre todo carece de motivación, situación que acarrea la nulidad. Afirma que la sentencia recurrida no cuenta con el estándar de suficiencia, la motivación es aparente, por cuanto pese a que reconoce que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador tiene la competencia sobre clasificación arancelaria, en la sentencia no se realiza ningún análisis sobre la clasificación arancelaria, considerando que en sentencia resolvió aceptar la clasificación determinada por el actor. Indica que en el numeral 5.4 de la sentencia se enumera los medios probatorios sin realizar análisis alguno sobre la mercancía, no se hace mención sobre las características y composición de las mercancías, pese a que resuelve que la misma se debe clasificar en la subpartida 3004.90.29.00, que corresponde a medicamentos. Por tanto, expresa que en la sentencia no se analiza el texto de la partida ni se analiza las reglas de clasificación. (fs. 345 expediente de instancia). **3.2.-** También menciona que el numeral 5.5. del fallo concluye que revisada la prueba actuada por las partes, así como la normativa legal aplicable al caso, se desprende que la mercancía MEXSANA POLVO MEDICINAL es un medicamento de venta libre, conforme el análisis de su composición química, que obra de autos; sin embargo, no hace mención al texto de dicha partida, así como tampoco a las notas legales. En el numeral 5.6 y 5.7. se hace mención a la Ley de Régimen de Tributario Interno y la sentencia Nro. 035-14-SEP-CC, dictada por la Corte Constitucional del Ecuador y que cabe recalcar que el registro sanitario tiene como fin verificar que la

mercancía que ingresa al país sea aceptada para consumo y no tiene un fin tributario. Destaca que el Ministerio de Salud califica las mercancías para fines de salud y el SENAE clasifica arancelariamente las mercancías con fines tributarios. (fs. 345 expediente de instancia). **3.3.-** Señala que el Tribunal hace mención a que la resolución se fundamenta en meras citas de informes, sin considerar que los informes forman parte de la motivación, conforme lo determina el artículo 71 del ERJAFE, indica que uno de los informes no forman parte del expediente, sin embargo, no indica a qué informe hace referencia para poder contradecir, lo que afecta el derecho a la defensa de la administración. La resolución contiene el análisis de la mercancía, sus componentes y las normas sobre clasificación arancelaria, en el numeral quinto de la resolución consta el análisis de la mercancía y su clasificación, que fue reproducido en la contestación a la demanda, detallada en el numeral 3 de la sentencia. Por tanto, menciona que del análisis de la mercancía, la composición y las notas legales de la partida 3307, la aduana procedió a clasificar arancelariamente a las mercancías, en la sentencia no existe análisis de los textos de las partidas y las notas legales de las partidas. Con lo indicado aduce que se evidencia que la sentencia carece de motivación tanto fáctica como jurídica. La falta de análisis de los textos de las partidas y las notas legales, evidencian una falta de fundamentación normativa, ya que el Tribunal no aplicó las normas respecto a clasificación arancelaria, como es el artículo 79 del Reglamento al COPCI, que determina que se debe conocer la naturaleza de las mercancías y aplicar las Reglas y las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de la OMA, con lo que se evidencia la falta de fundamentación normativa. Por lo que, acota que el actor clasificó la mercancía en la partida 3004 y el Tribunal aceptó la clasificación en dicha partida que corresponde a medicamentos, sin considerar el literal d) de la Nota Legal 1 del Capítulo 30 correspondiente a los productos Farmacéuticos, que prevé *ª Este capítulo 30 no comprende¼, d) Las preparaciones de las partidas 33.03 a 33.07, incluso si tienen propiedades terapéuticas o profilácticas.º*. (fs. 345 vuelta y 346 vuelta expediente de instancia). **3.4.-** Indica que en el presente caso, la mercancía "MEXSANA POLVO MEDICINALº, es un producto cosmético de uso tópico que posee dentro de su formulación compuestos con propiedades antibacterianas y fungicidas y de acuerdo a lo señalado en la Primera Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura Arancelaria, la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de capítulo, por lo tanto, esta mercancía se clasifica en el capítulo y partida 33.07, en virtud a lo establecido en el texto de partida 33.07 y en la Nota 1 del Capítulo 30. Así también menciona que ni la nota legal ni los textos de la partida fueron analizados en la sentencia, pese a que el Tribunal concluyó que la mercancía objeto de controversia tiene que clasificarse en la partida 3004 que corresponde a medicamentos, con lo que se evidencia la falta de motivación de la sentencia. Así también, en la parte resolutiva de la sentencia ordena que la aduana devuelva el afianzamiento rendido, con los intereses generados hasta la fecha de pago, calculados con la misma tasa prevista para los créditos a favor del sujeto activo, en aplicación del artículo 233 del

Código Tributario. (fs. 346 vuelta expediente de instancia). **3.5.-** Concluye su recurso mencionando que el vicio es trascendental, pese a que el Tribunal determina la clasificación arancelaria de una mercancía, es que no existe ninguna motivación sobre clasificación arancelaria, no hace mención a las reglas de clasificación, ni mucho menos a las notas legales de la partida, no existe ningún análisis sobre la composición de la mercancía, lo que hace evidente el vicio de falta de motivación, y así la sentencia no contiene los requisitos del artículo 273 del Código Tributario. (fs. 347 expediente de instancia). **3.6.-** Por su parte, **la procuradora judicial del Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador,** se refiere a la Resolución No. 05-2013 de la Corte Nacional de Justicia como precedente jurisprudencial obligatorio y afirma que la clasificación arancelaria es potestad aduanera de acuerdo con lo establecido en el artículo 46 de la Ley Orgánica de Aduanas y hace énfasis en que la potestad del Ministerio de Salud es calificar si un producto es medicamento, no clasificarlo arancelariamente, ya que eso es deber de la Aduana. Menciona que no se le ha otorgado mediante ley al Ministerio de Salud, la clasificación arancelaria, esa es potestad de la Aduana aplicando la nomenclatura arancelaria internacional, la cual ha sido aprobada por el Gobierno del Ecuador y reconocida por el COMEXI (Consejo de Comercio Exterior, art. 132). (fs. 357 expedientes de instancia). **3.7.-** Finalmente, menciona que para poder identificar la mercancía que se está importando y por ende determinar la subpartida arancelaria correcta, la Aduana utiliza la técnica de la clasificación arancelaria, esta técnica se aplica en los actos de aforo, las consultas de aforo, o en las demás instancias en que se requiera un informe técnico sobre la clasificación arancelaria de una mercancía, éstas son técnicas de uso mundial que permiten unificar criterios aduaneros. Por tanto, expresa que no es factible clasificar un producto con características particulares en una partida arancelaria que dice: ª los demásº, a sabiendas de que existe una subpartida específica 3307.20.00.00 que corresponde a desodorantes corporales antitranspirantes. (fs. 357 vuelta expedientes de instancia). **3.8.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de 28 de octubre de 2024, a las 15h48, el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete, en calidad de abogado patrocinador de la sociedad ORGANON-ECUADOR S.A. (antes Shering Plough del Ecuador S.A.), comparece para dar contestación al recurso interpuesto por la institución recurrente y menciona que la autoridad demandada basa la falta de motivación en dos instancias i) la inexactitud en el análisis para determinar que la mercancía MEXSANA POLVO MEDICINAL corresponda a un medicamento por su composición química; ii) una incorrecta valoración de la prueba. (fs. 8 vuelta expediente de casación). **3.9.-** Hace énfasis en que la Corte Nacional de Justicia en la sentencia No. 1158-17-EP/213, de carácter jurisprudencial analiza los elementos que determinan una deficiencia motivacional siendo esto (1) la inexistencia, cuando la decisión carece totalmente de fundamentación normativa y de fundamentación fáctica; (2) la insuficiencia de la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es escasa; y, (3) la

apariencia, donde siendo existente y suficiente la motivación es incoherente, inatinente, incongruente e incomprensible. (fs. 8 vuelta expediente de casación). **3.10.-** Finalmente, se refiere al análisis que hace los juzgadores de instancia en los puntos 5.2, 5.3, 5.5, 5.6, 5.7 y 5.8 del fallo impugnado para concluir que de lo expuesto se evidencia que la sentencia recurrida, cumple con los requisitos, de existencia, suficiencia fáctica y normativa y no adolece de apariencia, tal cual argumenta la autoridad recurrente, así mismo, señala que el objeto de la litis se fundamenta en la motivación de la Resolución No.DDT-ASJT-0024-2011 de 23 de junio de 2011, donde determinado el acto de aforo declarando la mercancía MEXSANA POLVO MEDICINAL de la subpartida 3004.90.29 ª medicamentos" a la subpartida 3307.20.00.00 "desodorantes corporales y antitranspirantes, señalando que no existió una correcta valoración de las pruebas, remitiendo su motivación al anuncio de los informes dentro del proceso administrativo. (fs. 9 expediente de casación) por lo que pide se rechace el recurso.

4.- Delimitación del problema jurídico.- 4.1.- El problema jurídico se circunscribe a determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de motivación.

5.- Análisis del Tribunal de Casación.- 5.1.- 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 la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, admitida por la Conjueza de la Sala, analizará los recursos propuestos por el SENAE de manera conjunta, en virtud de que se fundamentan en la misma causal. Al efecto, considera:

5.2.- La **causal quinta** del artículo 3 de la Ley de Casación señala: *ª Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatiblesº* [1]. **Falta de motivación:** i. La motivación consiste en una *ª(¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.º*.[2] Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *ª(¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de*

1 Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 5ta.

2 Ignacio Colemer Hernández, *La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales,* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.º. [3]

5.2.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 273 del Código Tributario.- *ª 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.º*. **5.2.2.-** La autoridad demandada argumenta en sus recursos, principalmente, que la sentencia recurrida no cuenta con el estándar de suficiencia, siendo la motivación aparente, por cuanto, pese a que reconoce que el SENAE tiene competencia sobre clasificación arancelaria, no realiza ningún análisis sobre la clasificación arancelaria determinada por el actor. Afirma que en la sentencia se enumeran los medios de prueba, sin realizar análisis alguno sobre la mercancía y su composición, pese a que resuelve que se debe clasificar en la partida correspondiente a ©medicamentos©no existe análisis de los textos de las partidas o de las notas legales. Explica que el Ministerio de Salud califica las mercancías para fines de salud y que el SENAE las clasifica arancelariamente con fines tributarios. Finalmente, argumentan que no se aplican las normas sobre clasificación arancelaria y tampoco se explica por qué el Tribunal aceptó la clasificación en la partida 3004 ©medicamentos©cuando la mercancía es un producto cosmético de uso tópico; y, en tal sentido, se evidencia que la sentencia carece de motivación tanto fáctica como jurídica. **5.2.3.-** Esta Sala especializada analizando el fallo recurrido a la luz de la causal quinta, observa que los juzgadores de instancia en el considerando quinto señalan que realizarán el control de legalidad del acto impugnado. En el numeral 5.2 concluyen que es improcedente la alegación del actor respecto a que el SENAE incumple con lo que disponen leyes como el Código de la Salud o la Ley Orgánica de la Salud. En el numeral 5.3 establecen que la prueba presentada por el actor en sede administrativa no fue valorada. En el numeral 5.4 detallan los elementos probatorios que obran del proceso. **5.2.4.-** Después del análisis de la prueba, los juzgadores de instancia en el considerando 5.4 concluyen que: *ª Así, teniendo en cuenta lo señalado en los subnumerales precedentes, este Tribunal considera que, de conformidad con lo previsto en el artículo 270 del Código Tributario, habiendo revisado la prueba actuada por las partes, así como la normativa legal aplicable al caso, se desprende que la mercancía MEXSANA POLVO MEDICINAL, es un medicamento de venta libre, conforme al análisis de su composición química, que obra de autos, análisis contenido especialmente en los documentos:*

3 Fernando de la Rúa, *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

Certificado de Registro Sanitario ± Inscripción de medicamentos extranjeros, No. 02459-MAC-02-03 del Ministerio de Salud Pública (fs. 148); el Oficio: SVS-10-0002459 de 20 de abril de 2007.ª . En el numeral 5.7 se cita la sentencia No. 035-14-SEP-CC dictada por la Corte Constitucional en el caso No. 1989-12-EP, dentro de la acción extraordinaria de protección, propuesta por la compañía Wyeth Consumer Healthcare Ltd., y a continuación se transcribe un extracto de dicho fallo, para concluir que la Corte Constitucional ha estimado que los cambios de partida arancelaria vulneran el derecho al debido proceso en las garantías del cumplimiento de las normas y los derechos de las partes y a la motivación, así como a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica. Finalmente, en el numeral 5.8 se establece que la motivación de la resolución impugnada es ínfima puesto que se limita a hacer cita del contenido de los informes, señalando que la mercancía debe clasificarse en la subpartida 33.07.20.00.00 correspondiente a ©Desodorantes corporales y antitranspirantes© sin establecer las razones jurídicas y técnicas para dicha decisión, con lo cual, concluye que la resolución no se encuentra debidamente motivada y resuelve dejarla sin efecto. **5.2.5.-** Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada advierte que la sentencia de instancia se encuentra motivada pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y a la valoración probatoria que realiza, concluye que en el acto impugnado no se determinan con claridad las razones jurídicas y técnicas que habrían llevado a la administración tributaria aduanera a adoptar su decisión, en tanto que la actora ha proporcionado elementos probatorios en su defensa. (fj. 335). El argumento de la recurrente respecto de que la sentencia tiene una motivación insuficiente porque no hace mención a las reglas de clasificación ni a las notas legales de la partida, no tiene asidero, pues el Tribunal explica que el acto administrativo impugnado no justifica el cambio de la partida, limitándose a afirmar que le corresponde la partida 33.07.20.00.00, de tal forma que expone con claridad la resolución que adopta en su fallo. Adicionalmente, hay que mencionar que si la recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido puesto que la misma Corte Constitucional del Ecuador en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha reflexionado que: *ª [..]La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª [l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº ,* como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede sustentarse y pretenderse la corrección de un fallo *ª 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino,*

exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.º (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que todos los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 3 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de motivación insuficiente y, por tanto, tampoco se observa infracción del artículo 273 del Código Tributario, por lo que se rechazan los recursos interpuestos.

6.- Decisión

6.1.- 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:**

6.2.- NO CASAR el fallo impugnado expedido el 19 de marzo de 2024, a las 16h16, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17503-2011-0091.

6.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

6.4.- Sin costas.

6.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2022-00367 RESOLUCION 336-2025

260651742-DFE

JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 8 de mayo del 2025, las 14h48.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de indebida aplicación del artículo 55 del Código Tributario que ha producido la falta de aplicación del artículo 56 del mismo Código, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la citación del auto de pago en la gaceta tributaria digital no ha sido realizada conforme a Derecho, de tal forma que no surtió los efectos jurídicos de interrupción de la prescripción de la acción de cobro, y en tal sentido no se ha producido infracción de las normas alegadas. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo de mayoría impugnado.

VISTOS: La abogada Melany Ileana Muñoz Choez, en calidad de procuradora judicial del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 15 de diciembre de 2023, a las 15h41, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00367.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 04 de diciembre de 2024, a las 11h25 (fj. 12 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 07 de mayo de 2025, a las 15h30.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia de mayoría se desprende que la controversia radica en: *ª Establecer si las obligaciones tributarias del anticipo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, confirmadas en la Resolución impugnada, se encuentran prescritas, por haber transcurrido el plazo que tiene la administración para ejercer la acción de cobro.º* . (fs 106 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo de mayoría antes referido resolvió: *ª DECLARAR CON LUGAR LA DEMANDA deducida por el señor JUAN CARLOS LARCO ERAZO, por sus propios y personales derechos, y como consecuencia se deja sin efecto la resolución administrativa No. 109012022RREC264850, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el 16 de mayo del 2022, declarándose por tanto la prescripción de la acción de cobro de los anticipos de Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, así como también se deje sin efecto el auto de pago que contiene estas obligaciones y se ordena el levantamiento de las medidas cautelares impuestas por este mismo concepto.-º*. (fs. 108 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 21 de junio de 2024, 15h52, la procuradora judicial del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por aplicación indebida del artículo 55 del Código Tributario y falta de aplicación del artículo 56 del mismo Código. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 25 de junio de 2024, a las 16h30, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y

dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 30 de agosto de 2024, las 12h53, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 18. ADMITIR el recurso de casación presentado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, por intermedio de su procuradora judicial, abogada Melany Muñoz Choez; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 18.1. Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) Aplicación indebida del artículo 55 del Código Tributario, que condujo a la falta de aplicación del artículo 56 ibídem.º* . (fs. 3-5 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- Para fundamentar el recurso la institución recurrente hace referencia a que el Tribunal A quo en vez de analizar únicamente si ha operado la prescripción alegada por el actor, procede con el análisis respecto a la validez de las notificaciones efectuadas por gaceta tributaria del auto de pago emitido dentro del proceso coactivo, como si se hubiese insinuado la excepción del numeral 10 del Art. 316 del COGEP. Sin embargo, menciona que el Tribunal evidencia que la Administración Tributaria aplicó lo previsto en el Art. 107 numeral 4 del Código Tributario, lo que conlleva a establecer la validez de la citación del auto de pago emitido dentro del proceso coactivo por lo que la Administración Tributaria dio cumplimiento a lo establecido inclusive en los artículos 163 y 111 del Código Tributario, para realizar las citaciones del auto de pago del procedimiento de ejecución coactiva No. DZ8-00455-2016, al señor Juan Carlos Larco Erazo por medio de la gaceta tributaria los días 27, 28 y 31 de octubre del año 2016. (fs. 119 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que la administración tributaria cumplió con cada uno de los requisitos establecidos por la normativa tributaria. Además, señala que las declaraciones no pagadas por el contribuyente constituyen documento suficiente para el inicio de la acción coactiva y que dichas declaraciones se encuentran aparejadas al proceso coactivo, por lo que es totalmente válido para su ejecución por la vía coactiva. A pesar de que el Tribunal estableció como hecho probado que la citación efectuada por la Administración Tributaria se efectuó por medio de la gaceta tributaria los días 27, 28 y 31 de octubre del año 2016, y por ende no era objeto controvertido tal como lo establece en el considerando 7.7.4) *No es un hecho controvertido en este proceso que el auto de pago se lo citó por Gaceta Tributaria,* decidió aplicar de forma indebida lo previsto en el Art. 55 del Código Tributario, y declaró la prescripción de la acción de cobro al determinar que la administración no cumplió con las condiciones establecidas en la ley para este tipo de notificaciones, y por ende no se había configurado lo previsto en el primer párrafo del Art. 56 del mismo cuerpo legal. (fs. 119 expediente de instancia). **4.3.-** Expresa que a pesar de que la notificación del auto de pago se efectuó

por gaceta tributaria, el Tribunal procedió con analizar si dicha actuación administrativa se encontraba ajustada a derecho, concluyendo en desconocer la citación por gaceta judicial y establecer que el auto de pago no fue citado conforme a derecho por lo que concluye que no existió interrupción de la acción. Cita el análisis realizado por el Tribunal de instancia en el considerando 7.7.3) del fallo y destaca que el accionar de la Administración Tributaria que, a más del intento fallido de notificar en el domicilio que constaba registrado en la base de datos del Catastro de esta Autoridad Tributaria, procedió con lo dispuesto en el artículo 107 numeral 4 y artículo 111 del Código Tributario con el fin de proceder al acto coactivo con sus normativas legales pertinentes, siendo también la gaceta tributaria digital una de las formas de notificación que posee la Administración Tributaria. (fs. 120 expediente de instancia). **4.4.-** Argumenta que con fecha 1 de febrero de 2022, el hoy actor presentó ante la Administración Tributaria una solicitud de prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en el procedimiento coactivo No. DZ8-00455-2016, emitiéndose la Resolución No. 109012022RREC264850 con la cual se negó parcialmente la solicitud, procediendo en lo posterior a presentarse una acción de impugnación en contra de la referida resolución administrativa, para que se declare la prescripción de todas las obligaciones tributarias contenidas en el procedimiento coactivo No. DZ8-00455-2016, sin que se haya presentado alguna de las excepciones a la coactiva prevista en el Art. 316 del COGEP, configurándose en una de las excepciones previas del Art. 153 del COGEP y que fue alegado por la Administración Tributaria pero que fue rechazado por el Tribunal A quo. Cita el extracto de la sentencia 7.3.3), expresando que los juzgadores de instancia posterior al análisis de los medios probatorios considera como hechos probados la citación por gaceta tributaria en fechas 27, 28 y 31 de octubre de 2016, luego desconoció la notificación efectuada por gaceta tributaria efectuadas en fechas 27, 28 y 31 de octubre de 2016 y señaló que el auto de pago no fue notificado conforme a derecho y por ende señaló que el plazo de interposición establecido en la norma tributaria para las excepciones resultó observado oportunamente por la parte actora, por lo que se lo aceptó y determinó que al no haberse efectuado la citación del auto de pago emitido dentro del proceso coactivo No. DZ8-00455-2016, ya habrían transcurrido más de siete años. Indica que en el libelo de la demanda, el actor invocó la prescripción de la acción de cobro que el Servicio de Rentas Internas ejerce en su contra sin que se haya invocado alguna de las excepciones al proceso coactivo la cual se lo sustancia dentro de un procedimiento sumario más no ordinario, hecho que el Tribunal dejó evidenciado el procedimiento planteado por el actor. (fs.120 y 120 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Así también, expresa que la prescripción de la acción de cobro habría operado respecto a las obligaciones tributarias contenidas en el proceso coactivo No. DZ8-00455-2016. Sin embargo, el Tribunal erró en determinar la prescripción de la acción de cobro del proceso coactivo aplicando indebidamente el Art. 55 del Código Tributario al haber evidenciado que el auto de pago ya se encontraba notificado, por uno de los medios previstos en el Art. 104 del Código Tributario, por tal

motivo la prescripción debía haberse alegado por parte del hoy actor previo a la notificación o de ser el caso verificar la falta de impulso del proceso coactivo durante dos años conforme lo prevé el Art. 56 del Código Tributario. Sin embargo, indica que se evidencia entonces, que la prescripción alegada expresamente por el hoy actor, lo hizo tardíamente cuando ya fue interrumpida la misma con la citación del auto de pago y el reconocimiento de la obligación, lo que lleva a concluir que sí existe la indebida aplicación del art. 55 del Código Tributario. Expresa que el Tribunal A quo al aplicar indebidamente el Art. 55 del Código Tributario, dejó de aplicar lo previsto en el segundo inciso del Art. 56 del mismo cuerpo legal a pesar de haber evidenciado la citación efectuada por la Administración Tributaria del auto de pago en base a lo previsto en el Art. 107 numeral 4 y del artículo 111 del Código Tributario. (fs.120 y 120 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** Adicionalmente expresa que conforme se puede observar el artículo 56 del Código Tributario, una vez que se ha efectuado la citación por gaceta judicial del auto de pago, la única forma en que no se configure la interrupción de la prescripción es, si el proceso de ejecución se dejase de continuar por más de dos años, tal como se señala en el inciso segundo del art. 56 del Código Tributario, hecho que no ha ocurrido dentro del proceso coactivo y que tampoco ha sido probado por el actor. Y por lo tanto al no existir alguna excepción en contra la validez del auto de pago y de su notificación, esta actuación goza de validez. Sin embargo, resulta impactante que el Tribunal haya declarado con lugar la demanda presentada. (fs. 121 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** Finalmente, acota que el Tribunal A quo aplicó indebidamente el Art. 55 del Código Tributario al declarar con lugar la demanda presentada, determinando la prescripción de la acción de cobro y procediendo a dejar sin efecto el auto de pago dictado dentro del juicio coactivo DZ8-00455-2016, y las medidas cautelares emitidas, sin considerar que la prescripción alegada expresamente por el actor, lo hizo tardíamente cuando ya fue interrumpida la misma con la citación del auto de pago y el reconocimiento de la obligación. En el presente recurso se reflejan los yerros en que ha incurrido el Tribunal de lo Contencioso Tributario en la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2023, al haber aplicado indebidamente el Art. 55 del Código Tributario, cuando se tenía como hechos probados la notificación del auto de pago por gaceta tributaria en fechas 27, 30 y 31 de agosto del año 2021, motivo por el cual, el Tribunal al no haber aplicado segundo inciso del Art. 56 del Código Tributaria, hubiese declarado sin lugar la demanda de impugnación y no habría vulnerado la facultad recaudadora de la Administración Tributaria. (fs. 121 vuelta expediente de instancia). **4.8.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 30 de septiembre de 2024, 16h52, comparece la abogada María Fernanda Reyes Benavides como procuradora judicial del señor Juan Carlos Larco Erazo, para dar contestación al recurso interpuesto y señala que sobre el cargo de que el Tribunal debió analizar únicamente si operaba la prescripción y no si el contribuyente fue o no debidamente citado, menciona que es improcedente el análisis de la institución recurrente, por dos razones: 1) Porque la citación es un

requisito determinante para verificar si operaba esa prescripción, pues dice el Art. 56 del Código Tributario que la prescripción se interrumpe con la citación legal del auto de pago; y por ende el Tribunal debe obligatoriamente verificar si la persona fue o no debidamente citada. Si no fue debidamente citada, el plazo de los cinco años no se interrumpe; y, 2) Porque el mismo artículo señala que aunque se haya citado al contribuyente, si han pasado más de dos años sin que se continúe con la ejecución, esa interrupción no se tomará en cuenta, es decir que sigue contabilizando los cinco años; cosa que sí sucedió en el período comprendido entre el 24 de abril de 2018 y 29 de mayo de 2020 en que pasaron 2 años 1 mes y 5 días; por lo tanto sí opera la declaratoria de prescripción. (fs. 8 expediente de casación). **4.9.-** Respecto a que la citación realizada por gaceta tributaria es legal, por así determinarlo el Art. 163, expone que se debe recordar que al tiempo en que la supuesta citación se realizó, el artículo decía lo siguiente: *ª La citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 59 y siguientes, por el secretario de la oficina recaudadora, por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirá, además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 108 y 109.º* . Por tanto, expresa que el SRI actuó en contra de norma expresa, citando al contribuyente por gaceta sin atender lo determinado por el Art. 163 del Código Tributario en ese tiempo; incluso, aun siguiendo lo que dice el mismo artículo después de su reforma, se debe haber agotado las vías de citación, antes de hacerlo por gaceta tributaria. Advierte que del expediente no consta ningún documento que pruebe que el SRI agotó la vía de citación en persona (en primer lugar), en boleta (en segundo lugar) o por la prensa (en tercer lugar) antes de hacerlo por gaceta, situación que fue estudiada por el Tribunal y por la cual se determinó que no se citó debidamente al contribuyente y por ende seguían corriendo los plazos de prescripción. (fs. 8 expediente de casación). **4.10.-** Sobre el argumento del recurrente que indica que el peticionario debió presentar una demanda de excepciones a la coactiva, como si el contribuyente hubiera conocido que existía un juicio iniciado en su contra, al respecto precisa que lo que existió fue una petición de declaratoria de prescripción, la cual obtuvo una resolución y sobre esa resolución se interpuso la presente acción de Impugnación, y eso ya fue aclarado al Tribunal y por tanto, fue resuelto en ese sentido. (fs. 9 expediente de casación). **4.11.-** Concluye su contestación mencionando que el artículo 56 determina que aunque se haya citado al contribuyente, si han pasado más de dos años sin que se continúe con la ejecución, esa interrupción no se tomará en cuenta, es decir que se sigue contabilizando los cinco años; cosa que sí sucedió en el período comprendido entre el 24 de abril de 2018 y 29 de mayo de 2020 en que pasaron 2 años 1 mes y 5 días; por lo tanto sí opera la declaratoria de prescripción y esto sí fue alegado en la demanda. (fs. 10 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por aplicación indebida del artículo 55 del Código Tributario y falta de aplicación del artículo 56 del mismo Código.

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 el Conjuez de la Sala, procede a analizar las normas acusadas de manera conjunta, pues su fundamentación está correlacionada en virtud de que el cuestionamiento de indebida aplicación del artículo 55 del Código Tributario habría ocasionado la falta de aplicación del artículo 56 del mismo Código. Al efecto, se considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª 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.º* .

6.3.- La **aplicación indebida** se presenta *ª (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º* [1]. En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º* [2]. **Falta de aplicación** ª *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.º* .[3] **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son.- **a) Artículo 55 del**

1 Ecuador. Registro Oficial No. 12 de 31 de enero de 2003, 28.

2Humberto Murcia Ballén, *"Recurso de casación civil"*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2 015), 318.

3 Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), *359*.

Código Tributario.- *ª Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; o, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento. En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.º* . **b) Artículo 56 del Código Tributario.-** *ª Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.º* . **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que el Tribunal estableció como hecho probado que la citación efectuada por la administración tributaria se realizó en la gaceta tributaria los días 27, 28 y 29 de octubre de 2016, por lo que, aquello no era parte del objeto controvertido. Sin embargo, aplica de forma indebida el artículo 55 del Código Tributario declarando la prescripción de la acción de cobro. Afirma que desconoció la citación por gaceta y determinó que el auto de pago no fue citado conforme a derecho, por lo que resolvió que no se interrumpió la prescripción de la acción de cobro. Señala que el actor impugnó una resolución administrativa que atendió una solicitud de prescripción, pero que no se interpuso una acción de excepciones a la coactiva y más bien la administración propuso la excepción previa de prescripción en este juicio ordinario. Finalmente, que conforme prevé el artículo 56 del Código Tributario la prescripción debía haberse alegado por parte del actor previo a la notificación o en caso de verificarse la falta de impulso del proceso coactivo durante dos años, habiendo sido alegada tardíamente cuando ya fue interrumpida la misma con la citación del auto de pago y el reconocimiento de la obligación, lo que lleva a concluir que se produjo la indebida aplicación del artículo 55 del Código Tributario. **6.3.3.-** Esta Sala especializada en observancia de los yerros alegados con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos probados. En tal virtud, se observa que del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados relevantes para la resolución: **i** La liquidación de pago por

anticipo del impuesto a la renta del ejercicio 2012 fue emitida el 13 de marzo de 2013; **ii.** la liquidación de pago por anticipos del año 2012 fue notificada el 28 de marzo de 2013, en persona al contribuyente, ahora actor de este proceso, acto administrativo que adquirió firmeza según el artículo 83 del Código Tributario; **iii.** a la fecha en que se notifica el auto de pago mediante gaceta tributaria, los días 27, 28 y 31 de octubre del 2016, no habían transcurrido los años para que prescriba la acción de cobro; **iv.** no se verifica bajo qué hechos o circunstancias se procedió a la notificación del auto de pago por la "Gaceta Tributaria" los días 27, 28, y 31 de octubre del 2016 puesto que no existe razón suscrita por el notificador o por el secretario del proceso coactivo, que den fe de la imposibilidad de ubicar al coactivado en su dirección domiciliaria, ni de otras gestiones cumplidas en procura de ubicarlo; **v.** no se presentó ningún medio de prueba que permita al Tribunal verificar que el auto de pago haya sido citado conforme a Derecho, por lo que este auto de pago no interrumpió la prescripción de la acción de cobro, según lo determinado en el artículo 56 del Código Tributario; **vi.** no existió interrupción de la prescripción con la citación del auto de pago, desde que el acto de determinación se convirtió en firme (*20 días posteriores a la notificación de la liquidación de pago por anticipos del año 2012, legalmente notificada el 28 de marzo del 2013*) hasta la fecha en que se solicitó la prescripción (*1 de febrero del 2022*) por lo que transcurrieron más de siete años inclusive. **6.3.4.-** En este orden de ideas, es importante citar el considerando 7.4.4. del fallo impugnado: *"No es un hecho controvertido en este proceso que el auto de pago se lo citó por Gaceta Tributaria, por lo que corresponde determinar si la administración cumplió con las condiciones establecidas en la ley para este tipo de notificaciones. De las pruebas practicadas por ambas partes procesales ni de lo que consta en el expediente administrativo, no se puede verificar bajo qué hechos o circunstancias se procedió a la notificación del Auto de Pago, por la "Gaceta Tributaria" los días 27, 28, y 31 de octubre del 2016; además no se verifica del expediente del proceso coactivo ninguna razón suscrita por el notificador o por el secretario(a) del proceso coactivo, que den fe de la imposibilidad de ubicar al Coactivado en su dirección domiciliaria, ni de otras gestiones cumplidas en procura de ubicarlo."*. **6.3.5.-** Es necesario señalar que el numeral 4 del artículo 107 del Código Tributario fue reformado por la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 744 de 29 de abril de 2016, estableciendo como forma de notificación: *"4. Por la prensa; o gaceta tributaria digital."*; y que la Disposición General Segunda[4] agregada al

4 Disposición General Segunda.- "Se define a la Gaceta Tributaria Digital como el sitio oficial electrónico de la Administración Tributaria, por medio del cual se notifican los actos administrativos emitidos a los contribuyentes, así como los avisos de remate, subasta o venta directa de procedimientos coactivos, y cuyo efecto es el mismo que el establecido en el Código Tributario. Esta Gaceta, que estará disponible en forma permanente en la página web de la Administración Tributaria, servirá adicionalmente para publicar o difundir las resoluciones, circulares u ordenanzas de carácter general que la respectiva Administración Tributaria emita, una vez que las mismas sean publicadas en el Registro Oficial. La notificación, citación y publicación de avisos a través de la Gaceta Tributaria Digital será aplicable sólo en los casos previstos para la citación, notificación o avisos por prensa, en

Código Tributario establece que *ª La notificación, citación y publicación de avisos a través de la Gaceta Tributaria Digital será aplicable sólo en los casos previstos para la citación, notificación o avisos por prensa, en los mismos términos que ésta última tiene.º* . **6.3.6.-** En tal sentido, se advierte que en el proceso de instancia la autoridad tributaria demandada no probó la imposibilidad de ubicar al coactivado conforme lo establece el artículo 111 del Código Tributario[5]; razón por la cual, los juzgadores resuelven que la citación con el auto de pago -en la gaceta digital tributaria los días 27, 28 y 31 de octubre de 2016-, no fue realizada conforme a Derecho de tal forma que, no cualquier citación realizada puede surtir los efectos jurídicos de interrupción de la prescripción de la acción de cobro, sino solo aquella que de forma expresa prevé el artículo 56 del Código Tributario, es decir la citación ª legalº con el auto de pago para lo cual ha de considerarse las normas que en su conjunto y de forma sistemática regulan la citación lo cual ha sido analizado por el Tribunal de instancia. Adicionalmente, hay que recalcar que la recurrente no ha cuestionado en su recurso la falta de prueba de la AT para acreditar la imposibilidad de ubicar al coactivado, de tal forma, que acepta ese hecho probado y; por lo tanto, se corrobora que la citación del auto de pago no cumple con el presupuesto de legalidad previsto en el art. 56 del CT. En tal virtud, esta Sala advierte que no se ha producido una aplicación indebida del artículo 55 del Código Tributario que haya conllevado una falta de aplicación del artículo 56 del mismo Código y desecha el recurso interpuesto.

7.- Decisión

7.1.- 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:**

7.2.- NO CASAR fallo de mayoría dictado el 15 de diciembre de 2023, a las 15h41, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00367.

---

los mismos términos que ésta última tiene.”.

5 “Notificación por la prensa.- Cuando las notificaciones deban hacerse a una determinada generalidad de contribuyentes, o de una localidad o zona; o, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible de determinar, o el caso fuere el previsto en el artículo 60 de este Código, la notificación de los actos administrativos iniciales se hará por la prensa, por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, si lo hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanos. (...)”.

7.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00446 RESOLUCION 338-2025 260842647-DFE

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 12 de mayo del 2025, las 10h03. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2022-00446.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía NABORS DRILLING SERVICES B.V., presentó demanda en contra de la Liquidación de Pago No. 17202206501057915, de 19 de agosto de 2022 suscrita por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por determinación presuntiva en el Impuesto a la Salida de Divisas por exportaciones del ejercicio fiscal 2019.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el objeto de la controversia: ª ESTABLECER SI ES PROCEDENTE LA ACCIÓN DE LA PARTE ACTORA EN EL SENTIDO DE QUE, EN SENTENCIA SE ACEPTE LA IMPUGNACIÓN EN CONTRA DE LA LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 17202206501057915 POR DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN EL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS POR EXPORTACIONES DEL EJERCICIO FISCAL 2019, LEVANTADA EN CONTRA DE LA ACTORA POR IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS DEL EJERCICIO FISCAL 2019, Y COMO CONSECUENCIA, QUE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA LEVANTADA POR EL SRI, ASÍ COMO SUS INTERESES, MULTAS Y RECARGO, SEAN DADOS DE BAJA DE LA CONTABILIDAD FISCALº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por la compañía NABORS DRILLING SERVICES B.V.; en consecuencia, se modifica

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=QUITO CI 0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588

parcialmente la Liquidación de pago 17202206501057915 por determinación presuntiva en el impuesto a la salida de divisas por exportaciones del ejercicio fiscal 2019 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, dejándose sin efecto el Impuesto a la Salida de Divisas determinado por la exportaciones justificadas conforme lo analizado en el fallo. Que según lo dispuesto en el artículo 314 del COGEP, ejecutoriado este fallo, la administración tributaria liquide la obligación tributaria.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 29 de marzo del 2023, a las 08h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00446, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 19 de agosto del 2024, a las 09h18, dictado por el doctor Marco Vinicio Alban Zambonino, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, se admitió parcialmente el recurso de casación interpuesto el SRI, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el cargo de errónea interpretación del art. 156 de la Ley de Equidad Tributaria.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, 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, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, 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 Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e 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 del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el

Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2022-00446, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 4 de diciembre de 2024, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 9 de mayo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, la sentencia incurre en el caso 5 del art.268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del art. 156 de la Ley para la Equidad Tributaria: Que el Tribunal A quo le ha dado un alcance y sentido que no tiene el art. 156 de la Ley de Equidad Tributaria. Que el Tribunal refiere a que se cumple el primer requisito ya que se evidencia que la accionante exportó un bien. Que en igual sentido reconoce que se trató de una compañía domiciliada en el Ecuador, pero que no tiene como giro de negocio las actividades de exportación, y finalmente señala que la operación efectuada por la compañía accionante no correspondía un pago toda vez que se trataba de una devolución del haber social a la casa matriz. Que la errónea interpretación del artículo 156, respecto a estos requisitos que configuran el ISD, se evidencian en los presupuestos dos y tres a raíz de la falta de consideración del Tribunal A quo respecto a que los bienes exportados no fueron individualizados en la declaración juramentada que la norma desde el año 2019. Que como se ha podido identificar en la falta de aplicación del art. 8 del Reglamento de Aplicación para el Impuesto a la Salida de Divisas, el Tribunal no podía desconocer que los sujetos pasivos del ISD son aquellos que configuran la obligación tributaria de la simple existencia de una exportación de bienes o servicios, y no aquellas ª que realicen actividades

económicas de exportaciónº entendiendo a éstas como una actividad habitual de la empresa. Que el Tribunal le ha otorgado un alcance y sentido diferente del que le corresponde, y con ello se le concede al accionante un derecho que no le asiste, pues la compañía si efectuó una actividad de exportación de bienes, si estuvo domiciliada en el Ecuador para cuando la misma fue efectuada, y no se evidenció el pago en contraprestación, dando como evidente resultado que en la parte dispositiva de la sentencia transgreda el derecho a la seguridad jurídica y causándole un grave perjuicio a la Administración Tributaria toda vez que la compañía dejó de cumplir con su justa obligación tributaria de pago por concepto de ISD, que claramente se ha configurado. Que esta errónea interpretación de la norma señalada como transgredida se evidencia en los numerales 32 y 39 de la sentencia recurrida. Que de lo expuesto, el Tribunal efectúa una interpretación alejada y errónea de lo que establece de manera literal la norma señalada como infringida, e intenta vagamente desvirtuar la naturaleza del segundo presupuesto del art. 156 de la Ley de Equidad Tributaria, que como ya se ha expuesto anteriormente tiene un alcance equivocado y diferente al que le corresponde configurando así la causal quinta del art. 268 del COGEP. Que el resultado de la sentencia recurrida hubiese sido distinto, pues al aplicar de manera correcta el art. 156 de la Ley para la Equidad Tributaria se hubiera evidenciado que la compañía, al haber efectuado la exportación de bienes al exterior y que su pago no fue acreditado, configuraba todos los presupuestos de ISD, por lo que el Tribunal A quo no debía hacer una interpretación tan exhaustiva en la que claramente termina por beneficiar los intereses de la parte accionante de una manera injusta, todo lo que evidentemente se traduce en la errónea interpretación de la norma señalada. Por lo expuesto se solicita casar la sentencia.

4.2. La compañía NABORS DRILLING SERVICES B.V., en su contestación al recurso de casación propuesto por Servicio de Rentas Internas manifiesta: Que el SRI determinó en contra de Nabors una glosa por Impuesto a la Salida de Divisas con relación a varios meses del ejercicio económico 2019. Que el acto administrativo en cuestión se denominó ª LIQUIDACIÓN DE PAGO No. 17202206501057915 por Determinación Presuntiva en el Impuestos a la Salida de Divisas por Exportaciones del Ejercicio Fiscal 2019. Que la compañía actora en este juicio es una compañía extranjera que tuvo una sucursal legalmente establecida en el Ecuador. Que esta sucursal terminó sus operaciones en Ecuador; y, como ocurre en todo proceso de liquidación de una sociedad incluidas las sucursales de compañías extranjeras, se cobran créditos, se pagan deudas; y, los bienes sobrantes que se denominan

ª remanentes del haber socialº se devuelven a sus socios o accionistas, o en el caso de una sucursal de una compañía extranjera, los remanentes del haber social se devuelven a su Casa Matriz o a quien este disponga. Que dicha sucursal reportó al Servicio de Rentas Internas su estructura societaria, mediante la presentación del ª anexo de accionistas, partícipes, socios, miembros del directorio y administradores (APS)º, de conformidad con las regulaciones vigentes emitidas por la Autoridad Tributaria. Que el Servicio de Rentas Internas y la Superintendencia de Compañías, sostienen de forma acertada la teoría de que las sucursales no constituyen una compañía diferente de su casa matriz, sino que forman parte integrante de la misma como una rama o brazo ejecutor. Que desde este punto de vista los activos de operación de la Sucursal de Nabors en Ecuador, no eran propiedad de dicha sucursal sino de su casa matriz, por lo que al finalizar las operaciones en Ecuador, los remanentes del haber social retornaron a sus dueños. Que se detallan los considerandos 32, 34, 37, 38, 39, 40, 43. Que el Tribunal, en resumen, las conclusiones de su sentencia demuestran que no hubo interpretación errónea del art. 156 de la LET. Que si bien hubo exportaciones de activos fijos, estos correspondieron al remanente del haber social al liquidarse la Sucursal, más no se trató de inventario para la venta o exportación. Que por la exportación del remanente del haber social (activos), no se recibieron pagos en Ecuador, el cual es uno de los requisitos para que se cause el ISD de forma presuntiva. Que las exportaciones del remanente del haber social no podían constar en la declaración juramentada (presentada para fines societarios, no tributarios) porque estas exportaciones fueron anteriores a la fecha de dicha declaración. Que con relación a las exportaciones de servicios, se demostró que los pagos si entraron al Ecuador, desvirtuándose la condición sobre el no ingreso de divisas al país para configurar la presunción de salida de divisas; y por ende, desvirtuándose tal presunción y el correspondiente ISD. Que el Tribunal reconoce que la compañía no pudo justificar un valor de US$ 6.350,02 en el caso de exportaciones de bienes y de US$ 7.362, en el caso de exportación de servicios, valores sobre el cual Nabors deberá pagar el ISD. Que en conclusión la sentencia interpreta, analiza y desglosa el art. 156 de la LET, de forma jurídicamente correcta, fundamentándose no solamente en un análisis jurídico apropiado, sino que para ello se fundamenta también en la prueba practicada durante el juicio, concluyéndose que no se reunieron los presupuestos fácticos para la generación del hecho imponible del ISD. Por no haberse justificado la supuesta errónea interpretación alegada, solicitan se rechace el recurso de casación y no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en errónea interpretación del art. 156 de la Ley para la Equidad Tributaria; al amparo del caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando 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 autoº.

6.1.1 El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional y, se entienden aceptados por las partes.

6.1.3. Respecto a la errónea interpretación, Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: ª 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 finalidadº (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

ª Art. 156.- Hecho generador.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de

el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior.

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

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

También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internasº.

6.3 Para resolver la controversia el Tribunal de instancia en su parte pertinente señala: ª VIII LA MOTIVACIÓN - RELACIÓN DE LOS HECHOS PROBADOS, RELEVANTES PARA

LA RESOLUCIÓN.- (¼) VIII.2.3) Análisis del tribunal.- 18. Conforme el acto de determinación así como las alegaciones de las partes en sus actos de proposición y en audiencia, los asuntos a analizar se circunscriben en dos, por un lado las exportaciones de bienes, respecto de lo cual la actora sostiene que no se cumple el presupuesto normativo de tributo en lo referente a que según su criterio, el giro del negocio de NDS no consistía en actividades de exportación; y, por otro lado las exportaciones de servicios, sobre lo cual indica que si se transfirió los recursos objeto de la exportación a NDS por dichas exportaciones.- (¼)

21. Al respecto y de manera preliminar este Tribunal parte de la afirmación del SRI en el acto impugnado cuando sostiene que ª (¼) Con base a los antecedentes antes expuestos, en vista de que el contribuyente NABORS DRILLING SERVICES B.V. SUCURSAL EN LIQUIDACION, no presentó los descargos correspondientes en legal y debida forma, respecto de las diferencias informadas mediante Comunicación de Diferencias No. DZ9-GCEOCDC22- 00000020-M, la Administración Tributaría, haciendo uso de su facultad determinadora, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 6 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000055 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 430, de 03 de febrero de 2015, que establece que, para efectos del cálculo de la liquidación, declaración y pago del impuesto a la Salida de Divisas ISD causado en la presunción de salida de divisas en exportaciones cuyos valores no retornen al país, se deben considerar todas aquellas exportaciones realizadas entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año calendario, por lo tanto respecto de las exportaciones sobre las cuales no se produjo el ingreso de divisas en el país dentro del tiempo establecido en la normativa legal referida, se constituye en base imponible para el cálculo del Impuesto a la Salida de Divisas ISD correspondiente al ejercicio fiscal 2019 a cargo del contribuyente NABORS DRILLING SERVICES B.V. SUCURSAL EN LIQUIDACIONº (foja 149).- De lo expuesto, es claro que la determinación tiene como fundamento la presunción de salida de divisas en las exportaciones sin que las divisas generadas por las mismas retornen al país, esto es, parte el presupuesto normativo del artículo 156 de la LET citado en líneas anteriores (§ 17).-

22. En este orden de cosas y a fin de verificar el hecho generador del ISD en la especie, el artículo 166 (sic) de la LET respecto a la presunción en análisis, establece 3 presupuestos

legales que deben cumplirse en conjunto para que nazca la obligación tributaria presunta, a saber: (i) por exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador; (ii) que tal exportaciones efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación; y (iii) cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este escenario a continuación se analizan tales requisitos legales.-

(i) Sobre exportaciones efectuadas.-

23. Conforme consta en el acto impugnado y no es controvertido, la compañía NDS en el ejercicio fiscal 2019 efectuó 28 operaciones de comercio exterior, consistentes en exportación de bienes por la suma de $ 12.158.466,99 USD.-

24. Al respecto, la actora señala en su demanda (§ 4 ± numeral 19.a)) que los bienes que se exportaron corresponden a remanentes del haber social (activos fijos), remanente conformado principalmente por las plataformas RIG-609 y RIG-794 y otros activos fijos propios de su operación, que al ser activos debían ser devueltos a su casa matriz o a donde ella designe, pero por normas de comercio exterior se debe usar el sistema aduanero, pero no se trató de una compraventa internacional por la cual se esperaba un retorno de dinero.-

25. En este orden de cosas, este Tribunal observa que el requisito que configuraría la presunción del ISD es que, las operaciones corresponda a exportaciones de bienes desde el Ecuador ±como es el caso que se analiza en esta parte del fallo-, por lo que independientemente de las condiciones que advierta la actora para la devolución o reintegro de lo que denomina ªremanente del haber socialº, se efectuó la operación de comercio exterior en la especie de exportación de bienes, que no es hecho controvertido.-

26. Por lo tanto, este Tribunal estima que se verifica el cumplimiento del primer requisito normativo del artículos 156 de la LET.-

(ii) Sobre quienes efectuaron tales exportaciones.-

27. Según el mandato jurídico, este segundo requisito se configura a su vez bajo 2 elementos, por un lado, cuando las exportaciones identificadas, han sido efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador; y por otro lado, cuando dichos sujetos realicen actividades económicas de exportación.-

28. En este escenario, la compañía NDS alega en su demanda (§ 4 ± numeral 19.b)) que no realizaba actividades económicas de exportación de plataformas, sino que éstas y los demás activos fijos remanentes, eran utilizados para la prestación de servicios a la industria energética, por lo que la exportación de bienes no formaba parte de su giro del negocio.-

29. Sobre este primer elemento señalado (§ 27), no es controvertido que quien efectuó la operación, fue la compañía NDS, quien era para efectos tributarios conforme el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el ejercicio fiscal determinado una sociedad domiciliada en el Ecuador.- Sobre el segundo elemento, la actora alega en lo principal que, por las exportación de bienes observadas, no formaba parte del giro de su negocio.-

30. A fin de justificar sus alegaciones, la actora practicó como prueba en audiencia de juicio lo siguiente: (¼)

31. De lo expuesto se verifica la alegación de la compañía actora, esto es que, las operaciones observadas (con las precisiones que se realizan más adelante -§ 33) corresponden a activos fijos mas no inventarios de la compañía que fueron exportados a NABORS DRILLING INTERNATIONAL LTD BERMUDA., en este contexto, en el informe de los auditores independientes y en el peritaje consta la opinión respecto a que, a la casa matriz ªLa compañía a diciembre 2019, realizó operaciones con compañías relacionadas Nabors Drilling International Limited Bermuda y Nabors International Managment Limited Bermuda.- Durante el año 2019 la compañía incremento el préstamo mantenido con Nabors International Managment Limited a US$2,000,000. Así mismo, la compañía transfirió activos e inventarios a Nabors Drilling International Limited Bermuda, el RIG 609 que se encontraba bajo un

acuerdo de arrendamiento, cambió su régimen de exportación temporal a exportación de consumo. Así mismo transfirió el RIG 794 de inventarios a las sucursales de NDIL Bermuda en Colombia y a su bodega central en Houstonº.-

32. Ahora bien, en lo principal sobre los argumentos de la actora, la autoridad tributaria demandada realiza las alegaciones antes citadas (§ 5), de lo cual se tiene que: (1) Sobre la cancelación de la sucursal y el remanente del haber social, el SRI sostiene que conforme el Reglamento sobre disolución. Liquidación. Cancelación y reactivación de compañías nacionales y revocatoria del permiso de operación de sucursales de compañías extranjeras (RO-3S 554 de 7-octubre-2021), se distingue en la sucursal y la compañía; así como, que esta norma especializada para tal proceso de liquidación de sucursales de compañías extranjeras en el Ecuador, se requiere una declaración juramentada ª que debía singularizas los bienes sobrantes, el remanente del haber social que retornaba a la casa matriz, para evitar generar los presupuestos del ISDº. Al respecto este Tribunal precisa que es necesario identificar una cronología en el tiempo, pues las exportaciones de bienes fueron efectuadas en el ejercicio fiscal 2019; luego, conforme el acta de la "Junta de Directores" de la casa matriz de la sucursal ecuatoriana, la compañía Nabors Drilling Services B.V. de 22 de julio de 2020 (§ 30.C), se resolvió la cancelación de la sucursal objetivo; también, conforme la resolución SCVS-IRQ-DRASD-2021-00009911 del intendente de compañías de Quito (§ 30.A), la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, mediante la resolución SCVS-IRQ-DRASD-2021-00000429, inscrita en el Registro Mercantil del Distrito Metropolitano de Quito el 30 de marzo de 2021, revocó el permiso de operación concedido a la sucursal en el Ecuador de la compañía extranjera; y conforme la misma resolución, el 8 de noviembre de 2021 se ordenó la cancelación de la compañía extranjera, de nacionalidad holandesa NABORS DRILLING SERVICES B.V. SUCURSAL EN LIQUIDACIÓN, por ser procedente en virtud de lo previsto en el artículo 407 la Ley de Compañías y sus normas complementarias. Es decir, por cuanto las exportaciones (2019) son anteriores a la revocatoria del permiso de operación y la posterior cancelación de la compañía extranjera (2021), no cabe que por exportaciones determinadas se pretenda incluirlas en la declaración juramentada de ª los bienes sobrantes, el remanente del haber social que retornaba a la casa matrizº, que alega la defensa técnica del SRI, pues esto ocurrió con anterioridad conforme ha explicado la perito Tejada; toda vez y más que conforme la resolución SCVS-IRQ-DRASD-2021-00009911 de 8

de noviembre de 2021, del intendente de compañías de Quito (§ 30.A), se precisa que la actora, a esa fecha ª ha solicitado la cancelación de la inscripción de los documentos de domiciliación de la referida sucursal en el Registro Mercantil, para lo cual se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en la resolución mencionada en el considerando anterior, así como a lo previsto en el artículo 407 de la Ley de Compañías, aplicable al presente trámite; y ha presentado la Declaración Juramentada otorgada en la Notaría Décimo Séptima del Distrito Metropolitano de Quito, con fecha 20 de agosto de 2021 en la que declaró que la mencionada sucursal no cuenta con patrimonio para su liquidaciónº. No obstante, de lo expuesto, la perito Tejada confirma que las exportaciones al 2019 correspondieron a la devolución de maquinaria a casa matriz.- (2) El SRI afirma que, el marco de la controversia se encuentra en la verificación de los presupuestos del artículo 156 de la LET, esto es, las exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador, precisando que estos hechos ª (¼) han sido confirmados toda vez que los bienes del supuesto haber social no fue remitió a la Administración Tributaria a través de una declaración juramentada tal como la norma tributaria lo establecíaº. Es decir, se refiere a una declaración juramentada exigida en normativa societaria de octubre de 2021, cuando los bienes fueron exportados en el 2019, y más aún se exige una declaración juramentada con cierre al 2021, cuando por dichos bienes se contabilizó la exportación, con afectación al patrimonio por la disminución en la devolución conforme asignó casa matriz.-

33. Conforme lo sustentó la perito Tejada en audiencia de juicio y consta en su informe (fojas 54 y 55), al ser consultada sobre si las exportaciones corresponden a maquinaria, equipos y repuestos, la auxiliar del Tribunal puntualiza que ª A continuación detallo las exportaciones observadas por la Administración Tributaria, con el detalle de concepto donde se puede identificar que los bienes exportados corresponden a activos fijos y se ha colocado el valor correspondiente a la factura de exportación (¼)º y consta un detalle sobre las exportaciones que suman $ 12.152.116,97 USD.- De lo expuesto se advierte que existe una diferencia entre el valor determinado por el SRI como exportaciones de bienes que fue de $ 12.158.466,99 USD con relación a lo identificado por la auxiliar el Tribunal en su pericia que indica que las exportaciones suman $ 12.152.116,97 USD, es decir, existe una diferencia no justificada de $

6.350,02 USD; donde además del valor establecido por la perito (léase: $ 12.152.116,97 USD) en audiencia, frente al contrainterrogatorio de la defensa técnica del SRI, señaló que por la factura 003-001-1734 de 30 de abril de 2019 por $ 91.365,00 USD, se reconoce que esta corresponde a una venta denominada ª VENTA ENGINE CATERPILLARº, valor que además de la diferencia advertida se tiene como no justificado en esta instancia judicial, por no corresponder al rubro que si se justifica.-

34. De lo expuesto correspondería concluir sobre este segundo requisito, pero conforme el mandato normativo del artículo 165 de la LET (§ 17 y 22), el requisito analizado corresponde cotejarlo con el tercero que sigue a continuación, no obstante en esta parte se tiene que, salvo los rubros que nos han sido justificados, la compañía NDS exportó bienes como remanente del haber societario que regresó a su casa matriz, pues según lo indica la perito Tejada, conforme la información contable que señala revisó y ejemplificó en audiencia de juicio, ª Las exportaciones realizadas por Nabors, fueron con el objetivo de retornar a su casa matriz los equipos que le fueron asignados para el cumplimiento de sus operaciones en el Ecuador, en calidad de devolución los equipos de su propiedad por el cierre de sus operaciones en el Ecuador, transacciones sobre las cuales no genera ninguna retribución económica.- Nabors Sucursal Ecuador no realiza actividades de exportación habituales, ni se dedica a la venta de maquinarias y equipos, pero se vio en la obligación de legalizar en Aduanas la salida de los equipos que mantenía como Activos Fijos a su casa matriz, por el cierre de sus operaciones en el Ecuador, y que como se ha demostrado, se importaron bajo un régimen especial de ingreso temporal para posterior exportación.- No existen divisas que se deban ingresar al Ecuador, por cuanto se trata de una devolución de activos fijos equipos que son de propiedad de la Casa Matriz, y que en todo caso constituye la restitución de su inversión, su haber socialº.-

(iii) Cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador

35. Sobre este tercer requisito, la norma se refiere a la presunción de que las divisas que corresponden a los ª pagosº de las exportaciones, no ingresen al país.-

36. Al respecto, la compañía NDS alega en su demanda (§ 4 ± numeral 19.c)) que, por constituir la exportación de las plataformas y otros activos el envío del remanente del haber social, no hubo ni había un pago pendiente por dicha exportación realizada a otra compañía del Grupo Nabors Industries.-

37. Sobre esta parte es intencional que el Tribunal destaque entre comillas la palabra ª pagosº prevista en la norma (§ 35), pues conforme se ha analizado en este fallo, por las exportaciones determinadas, salvo los rubros que nos han sido justificados (§ 33), por cuanto las operaciones de comercio exterior tuvieron por el objeto el retorno a casa matriz de bienes que previamente le fueron asignados para el cumplimiento de sus operaciones, tal devolución a pesar de verificarse las exportaciones no implica pago, el que se produce por una transacción económica que puede consistir en una venta o en un arrendamiento, circunstancias que se presentan en este caso.-

38. Sobre el ISD y la configuración del hecho generador de este, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha sostenido que ª En el impuesto a la salida de divisas, esta hipótesis de incidencia y por cuya concreción va a nacer la obligación tributaria (principio de reserva de ley), lo delimita el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, (¼) cuyo primer inciso establece que el hecho generador o supuesto fáctico del ISDº (Recurso de casación 1751020140064 de 22 de julio de 2021, PAN AMERICAN LIFE INSURANCE COMPANY Sucursal Ecuador (PALIC) c. SRI); para el caso que no ocupa, para que la hipótesis de incidencia del ISD se produzca y nazca la obligación tributaria de la compañía actora, debe cumplirse el hecho generador del artículo 156 de la LET, norma que para el caso que nos ocupa en esta causa se concreta en una presunción de hecho, y como parte de ello, uno de los presupuestos fácticos es que ª cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuadorº. En este orden de cosas, si bien la citada decisión judicial del superior versa sobre el pago como forma extinguir las obligaciones frente a otras formas de extinción prevista en la Ley, que difiere del caso en análisis, la cita expuesta tiene como propósito destacar que sólo si se cumple el presupuesto previsto en la norma nace la obligación, presupuesto que en la especie es compuesto, pues por un lado, se refiere a una presunción, y por otro lado, está

presunción se configura cuando existe un pago de las exportaciones.-

39. En la especie y conforme se ha analizado en este fallo, las exportaciones la compañía NDS no tienen como contraprestación un pago, pues corresponde a la devolución del haber societario, por lo tanto, no se verifica el cumplimiento del tercer requisito propuesto para este caso, a fin verificar si por las exportaciones de bienes determinadas, se debe satisfacer el ISD, salvo los rubros que nos han sido justificados (§ 33).-

(iv) Conclusión.-

40. Por lo tanto, por cuanto no se ha verificado el hecho generador del ISD en las exportaciones de bienes determinadas conforme el artículo 156 de la LETËpues la presunción prevista en la norma contempla 3 presupuestos legales que deben cumplirse en conjunto para que nazca la obligación tributaria presunta, lo cual en la especie no se ha cumplido, salvo los rubros que nos han sido justificados (§ 33) que se confirma el valor determinado.-

VIII.2.3.2) Exportación de servicios.-

41. Sobre este segundo concepto, conforme se indicó previamente (§ 15), el SRI sostiene que el sujeto pasivo, en las declaraciones de impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2019 reportó el valor de $ 1.496.445,00 USD, por concepto de exportación de servicios.-

42. Sobre esta determinación, la compañía NDS puntualiza en su demanda que ª Con respecto a los servicios prestados al exterior por alquiler de equipos de perforación, las divisas sí ingresaron al país, según se explica en el informeº (foja 5 vuelta).-

43. De la misma manera, a fin de justificar sus alegaciones, la actora practicó como prueba en audiencia de juicio la sustentación del informe de la perito Tejada (fojas 18 a 65), (¼).

44. De lo expuesto tenemos que, de las exportaciones por servicios determinadas que

ascienden a $ 1.496.445,00 USD, conforme la prueba pericial practicada por la actora, se ha justificado el pago de la suma de $ 1.489.083,00 USD, por lo tanto, existe una diferencia no justificada de $ 7.362,00 USD.- Por lo tanto, por cuanto se he desvirtuado parcialmente la presunción establecida en el artículo 156 de la LET, esto es, no se ha verificado el retorno de pagos por la suma de $ 7.362,00 USD, se confirma esta diferencia no justificada.-

VIII.2.3.3) Conclusión.-

45. Por cuanto conforme el análisis que antecede, se han justificado parcialmente los valores determinados por exportaciones de bienes (§ 40) y de servicios (§ 44), se deja sin efecto el ISD establecido por estos rubros, no así por los valores por lo que no se ha desvirtuado la presunción del artículo 156 LET que motivó el proceso de controlº.- (el doble subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos y probados los siguientes: i) La compañía NABORS DRILLING SERVICES B.V., en el ejercicio fiscal 2019, efectuó 28 operaciones de comercio exterior, consistentes en exportación de bienes; ii) Que las exportaciones de bienes fueron efectuadas en el ejercicio fiscal 2019;. Que, el 22 de julio de 2020 (§ 30.C), la Junta de Directores resolvió la cancelación de la sucursal objetivo; y, el Intendente de Compañías mediante la resolución inscrita en el Registro Mercantil el 30 de marzo de 2021, revocó el permiso de operación concedido a la sucursal en Ecuador y se ordenó su cancelación; iii) Que la compañía NDS exportó bienes como remanente del haber societario que regresó a su casa matriz, pues según lo indica la perito Tejada, según la información contable que revisó y ejemplificó en audiencia de juicio, ªLas exportaciones realizadas por Nabors, fueron con el objetivo de retornar a su casa matriz los equipos que le fueron asignados para el cumplimiento de sus operaciones en el Ecuador, en calidad de devolución los equipos de su propiedad por el cierre de sus operaciones en el Ecuador, transacciones sobre las cuales no genera ninguna retribución económica.- Nabors Sucursal Ecuador no realiza actividades de exportación habituales, ni se dedica a la venta de maquinarias y equipos, pero se vio en la obligación de legalizar en Aduanas la salida de los equipos que mantenía como Activos Fijos a su casa matriz, por el cierre de sus operaciones en

el Ecuador, y que como se ha demostrado, se importaron bajo un régimen especial de ingreso temporal para posterior exportaciónº; iv) Que se advierte que existe una diferencia entre el valor determinado por el SRI como exportaciones de bienes con relación a lo identificado por la auxiliar el Tribunal en su pericia ($ 6.350,02 USD); valor que se tiene como no justificado; v) Que las exportaciones la compañía NABORS DRILLING SERVICES B.V. no tienen como contraprestación un pago, pues corresponde a la devolución del haber societario, por lo tanto, no se verifica el cumplimiento del tercer requisito propuesto para este caso, a fin de verificar si las exportaciones de bienes determinadas, deben satisfacer el ISD; vi) De las exportaciones por servicios determinadas, se ha justificado el pago de la suma de $ 1.489.083,00 USD, por lo tanto, existe una diferencia no justificada de $ 7.362,00 USD. Por lo tanto, por cuanto se he desvirtuado parcialmente la presunción establecida en el artículo 156 de la LET, esto es, no se ha verificado el retorno de pagos por la suma de $ 7.362,00 USD, se confirma esta diferencia no justificada.

6.5 Como el vicio denunciado es el de errónea interpretación del art.156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, es pertinente detallar lo que señala el Tribunal en su parte pertinente:

ª VIII.2.2) Normativa relevante.- 17. (¼)

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (En adelante LET)

Artículo 155.- ª Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financieroº

Artículo 156.- ª Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza con excepción de las compensaciones realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema

financiero. (...) También se presumirá haberse efectuado la salida de divisas, causándose el correspondiente impuesto, en el caso de exportaciones de bienes o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador. En este caso, al impuesto causado en las divisas no ingresadas, se podrá descontar el valor del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) generado en pagos efectuados desde el exterior, referidos en el párrafo anterior. El pago del ISD definido en este párrafo, se efectuará de manera anual, en la forma, plazos y demás requisitos que mediante resolución de carácter general establezca el Servicio de Rentas Internasº (Lo resaltado fuera de texto)

(¼)

22. En este orden de cosas e identificados claramente los hechos probados, principalmente que, si bien existió exportación fue con el objetivo de retornar a su casa matriz los equipos (activos) que le fueron asignados para el cumplimiento de sus operaciones en el Ecuador, en calidad de devolución los equipos de su propiedad por el cierre de sus operaciones en el Ecuador, transacciones sobre las cuales no se generó ninguna retribución económica, no existiendo un pago como contraprestación; además que, el objeto social de la compañía no es la exportación; esta Sala no verifica la errónea interpretación del art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, alegada por la parte recurrente, pues con esos hechos probados se comprobó en instancia el incumplimiento de dos de los requisitos necesarios para que se configure la presunción del ISD: ª b) Efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que realicen actividades económicas de exportación; y c) Cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuadorº ; habiendo aplicado y entendido en su justo alcance la norma reprochada, por lo que se desecha el cargo alegado.

6.6 En este punto cabe señalar que el SRI, en su recurso determina que la errónea interpretación se evidencia en los considerandos 32 al 39; al respecto hay que señalar que en los considerandos mencionados el Tribunal de instancia, valora las pruebas actuadas y

determina que no se configuran los presupuestos b y c antes detallados del art.156 de LET; si el contribuyente no estaba de acuerdo con la valoración que el Tribunal dio a la prueba, para llegar a la conclusión establecida en la sentencia; debió argumentar el caso 4 del art. 268 del COGEP.

En todo caso, de los hechos probados que son inalterables se verifica que no existen las circunstancias que configuraren la presunción del ISD, por lo que se comprueba que el Tribunal A quo aplicó dicha norma en su tenor literal y en su único alcance.

6.7 En virtud del análisis que antecede se concluye que no se configura el vicio de errónea interpretación del art.156 de la Ley para la reforma de la Equidad Tributaria; al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP.

7. Resolución

7.1. 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:

7.2. No casar la sentencia de 29 de marzo del 2023, a las 08h29, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2022-00446.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio de errónea interpretación del art. 156 de la LET, alegado al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, ya que de los hechos probados se ha demostrado que no se reunieron los presupuestos fácticos para la configuración de la presunción del ISD.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

Validar únicamente en FirmaEC.
Firmado electrónicamente por:
LIGIA MARISOL MEDIAVILLA



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Ext.: 3134

www.registroficial.gob.ec

ML/FA

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.