

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS:**

**09501-2023-00377, 09501-2019-00392,
09501-2022-00221, 09501-2020-00103,
09501-2022-00123**



285997191-DFE

Juicio No. 09501-2023-00377

CONJUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, CONJUEZ**NACIONAL (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 5 de marzo del 2026, las 15h58. **I. ANTECEDENTES:**

1.1. Con fecha 26 de enero de 2023, el ingeniero José Antonio Hidalgo Molina en calidad de Director Ejecutivo y, como tal, representante legal de la Asociación de Exportadores de Banano, AEBE, en compañía de su abogado patrocinador, doctor Marco Elizalde Jalil, interpone acción objetiva de impugnación en contra de la Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB que regula la prestación del servicio de agua para riego y drenaje de los sistemas administrados, operados y mantenidos por el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro (en adelante, la Ordenanza), dictada el 24 de agosto de 2020 y publicada en el Registro Oficial No. 1285 de 10 de noviembre de 2020, ante los jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo No. 2 con sede en Guayaquil. **1.2.** En auto de 26 de julio de 2023, 10h51, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con sede en Guayaquil, de conformidad con el artículo 129 numeral 9 del COFJ, se inhibió de conocer la causa y dispuso que el proceso sea remitido a la Sala de Sorteos para que se radique la competencia en uno de los Tribunales de lo Contencioso Tributario de la Corte Provincial. **1.3.** En auto de 8 de agosto de 2023, 9h41, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, se inhibió de avocar conocimiento del proceso por falta de competencia en razón de los grados y dispuso el envío del expediente a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para su sustanciación. **1.4.** En auto de fecha 19 de octubre de 2023, a las 15h35, el Juez Nacional ponente de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso al compareciente que en un término de 5 días aclare y complete su demanda en los términos establecidos en el auto referido. **1.5.** Mediante escrito presentado con fecha 26 de octubre de 2026, las 16h12, el doctor Marco Elizalde Jalil presenta la aclaración solicitada. **1.6.** Finalmente, en auto de 11 de diciembre de 2023, a las 13h10, este Tribunal Especializado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del COGEP calificó la demanda y dispuso sustanciarla en juicio ordinario, para lo cual dispuso citar al señor Clemente Bravo Riofrío y al señor Francisco Xavier Moscoso Moscoso, Alcalde y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro en atención a lo que ordenan los artículos 151, 152 y 291 del COGEP, concediendo el término de 30 días para que contesten la demanda. **1.7.** Mediante escrito de 27 de febrero de 2025, las 11h16, los procuradores judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro dan

contestación a la demanda. **1.8.** Siendo el estado procesal de la causa, en providencia de 22 de enero de 2026, 12h56, se convoca a las partes a audiencia preliminar, diligencia que se llevó a efecto el 25 de febrero de 2026, las 15h00, y en la cual esta Sala especializada, dada la naturaleza jurídica de la acción objetiva presentada, califica a la controversia como un asunto de puro derecho, razón por la que se procede a tratar y resolverla. La decisión oral de mayoría fue vertida el miércoles 04 de marzo de 2026, a las 14h15

II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA:

2.1. La demanda fue interpuesta el 26 de enero de 2026, por el representante legal de la Asociación de Exportadores de Banano del Ecuador AEBE, conforme se acredita con la resolución constante a fojas 41 a 43 del expediente en esta instancia, demanda que en lo principal, señala que la finalidad de la presente acción es la declaratoria de nulidad parcial de la Ordenanza, dado que el GAD Provincial de El Oro vulnera, inobserva y contraviene flagrantemente una serie de disposiciones de rango constitucional y legal que eran de obligatorio cumplimiento para la Prefectura. **2.2.** Afirma que la Ordenanza no sigue los criterios para la fijación de tarifas establecidas en la Ley del Agua, artículo 141, es decir, que no sigue los criterios para la fijación de la tarifa para agua de riego, pues de la norma referida se puede desprender que toda estructura tarifaria que se pretenda imponer para el cobro del servicio de agua de riego debe considerar conjuntamente los siguientes criterios: i. Volumen utilizado. ii. Cantidad de tierra cultivada y tipo de suelo; y, iii. Contribución a la conservación del recurso hídricos. **2.3.** Sin embargo, los artículos 14 y 15 de la Ordenanza contienen criterios diferentes a los recogidos por la Ley del Agua. Principalmente, el acto impugnado no considera el volumen utilizado como uno de los criterios para fijar la tarifa. Esto, como se podrá dar cuenta el Tribunal, significa que el cobro de la tarifa por el servicio de agua de riego se realiza sin tomar en cuenta la cantidad o volumen de agua que consume cada usuario y, más bien, el monto se calcula sobre el área del terreno de cada uno. Afirma que los criterios establecidos en el artículo 141 de la Ley del Agua constituyen un límite infranqueable para el legislador secundario, en este caso, la entidad demandada. Este no puede fijar una estructura tarifaria que no sea acorde con la Ley, norma superior a una ordenanza, por el principio de jerarquía establecido en el artículo 424 de la Constitución. Por lo que, jamás una norma inferior puede contravenir con lo dispuesto en una norma superior. En este caso, existe un parámetro objetivo y razonable que permite identificar el servicio que recibe cada usuario, esto es, el volumen utilizado y, sin embargo, la Ordenanza utiliza parámetros diferentes a los establecidos en la Ley, contraviniéndola de forma expresa. En tal virtud, los artículos 14 y 15 de la Ordenanza violan la disposición legal contenida en el artículo 141 de la Ley del Agua. **2.4.** De este

modo, el Tribunal podrá observar que la Ordenanza, al no incorporar el criterio del volumen utilizado, excede significativamente los límites establecidos en la Ley, permitiendo cobros que inclusive llegarían superar el valor por la cantidad de agua que realmente utiliza cada usuario. Por tanto, ambos artículos deben ser declarados nulos por este Tribunal. **2.5.** Afirma que el GAD Provincial de El Oro se excedió de los límites reconocidos en la Ley del Agua y como consecuencia de lo anterior, en los artículos 14 y 15 del acto impugnado, la entidad demandada se excedió de los límites reconocidos en la Ley Agua para la fijación de la tarifa; respecto de lo cual se debe observar lo que dispone el artículo 135 de la Ley del Agua y, en tal virtud, la fijación de las tarifas debe seguir las regulaciones que emita la Agencia de Regulación y Control del Agua. No obstante, en la Ordenanza se puede verificar que la entidad demandada no ha seguido ningún tipo de regulación emitida por la Agencia de Regulación y Control del Agua para considerar la estructura tarifaria de los artículos 14 y 15 del acto impugnado. Para demostrar esto, es suficiente con remitirse a los considerandos de la Ordenanza, en los que en ningún lugar se podrá constatar referencia alguna a una regulación de la Agencia de Regulación y Control del Agua que permita justificar dicha estructura tarifaria basada en la superficie del terreno. En consecuencia, al no seguir ninguna regulación de la Agencia de Regulación y Control del Agua, la estructura tarifaria establecida en los artículos 14 y 15 de la Ordenanza fue emitida excediéndose los límites reconocidos en el artículo 135 de la Ley del Agua. **2.6.** Adicionalmente, alega la vulneración al principio de proporcionalidad de los servicios públicos, pues respecto a la fijación de las tarifas de los servicios públicos, se debe observar lo que dispone el artículo 314 de la Constitución. El citado artículo implica que las tarifas que se cobren por servicios públicos deben ser equitativas, razonables y proporcionales. Esto significa, principalmente, que la tarifa debe ser fijada de una forma proporcional con el servicio que recibe cada usuario. De esta forma, esta disposición constitucional se erige como una garantía para los usuarios de un servicio público a efectos de que los administradores públicos no puedan hacer cobros desmedidos. Por tanto, la proporcionalidad debe entenderse como un juicio de adecuación entre la tarifa por cobrarse y el servicio por recibir. En el caso que nos ocupa, la estructura tarifaria no es proporcional por cuanto no considera el volumen de agua de riego utilizada por cada usuario, criterio que además es el más lógico y razonable, dado que cada usuario de un servicio público debe pagar en base a lo que consume. **2.7.** Además, en ninguno de los considerandos se menciona algún informe para justificar la estructura tarifaria impuesta. En este sentido, se desprende una desconexión con las normas de carácter legal mencionadas y con los principios constitucionales del artículo 314 citado, que no está justificada por la entidad demandada. De esta forma, se puede observar que la estructura tarifaria no guarda relación con ningún tipo de regulación ya sea de carácter legal o infralegal. Precisamente, la proporcionalidad implica que una estructura tarifaria debe ser impuesta en estricto apego a la ley y debe estar precedida de un estudio detallado de la concordancia entre los criterios que se pretenden imponer y el servicio público a recibir. Por lo anterior, esta

desproporción es inadmisibles para la fijación de una estructura tarifaria para el cobro de un servicio público. Por lo tanto, al existir una estructura tarifaria que impone una carga inobservando disposiciones legales sin justificación alguna, los artículos 14 y 15 del acto impugnado son desproporcionadas y deben ser declarados nulos por su autoridad. **2.8.** Finalmente, se refiere a la vulneración del derecho a la seguridad jurídica y señala que la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. La seguridad jurídica juega un papel estelar en nuestras prácticas jurídicas, al punto que es considerada como razón nuclear del orden jurídico y presupuesto de su institucionalidad. En el caso concreto, es evidente que ese panorama de predictibilidad y certeza que constituye la esencia de la seguridad jurídica, no se ha cumplido, en primer lugar, por cuanto el acto impugnado fue dictado sin respetar lo establecido en el artículo 141 de la Ley del Agua. En segundo lugar, en razón de que atenta contra el principio de legalidad consagrado en el artículo 226 de la Constitución de la República. El citado artículo consagra el principio de legalidad que se constituye como un límite para la arbitrariedad de la administración pública y que consiste en que la administración pública solo puede hacer aquello que la ley le permite. En ese sentido, el GAD Provincial de El Oro solo podía fijar una estructura tarifaria siguiendo los lineamientos que la Agencia de Regulación y Control del Agua le permita, tal como lo reconoce el artículo 135 de la Ley del Agua. Ahora bien, en ninguna disposición de la Agencia de Regulación y Control del Agua se faculta a los prestadores del servicio público de agua de riego a fijar una estructura tarifaria como la impuesta en el acto impugnado. Por ende, al imponer una estructura tarifaria no reconocida por la Ley y por la Agencia de Regulación y Control del Agua, los artículos 14 y 15 de la Ordenanza vulneran la seguridad jurídica.

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

3.1. En escrito de 27 de febrero de 2025, las 11h16, el ingeniero Clemente Bravo Riofrío y el abogado Ignacio Arias García en sus calidades de Alcalde y Procurador Síndico del GAD provincial de El Oro, en compañía de los abogados Andrea Campoverde, David Sánchez y Mariuxi Moncada, procuradores judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro, dan contestación a la demanda argumentando que la pretensión de la accionante es contencioso administrativa (objetiva de anulación), aunque el objeto de la controversia se circunscribe en materia tributaria, o sea, la competencia en razón de la materia es tributaria y no contencioso administrativa como inapropiadamente se fundamentó en la demanda, por consiguiente, al basarse su pretensión en lo que

estipula el artículo 326 del Código Orgánico General de Procesos, mal puede tramitarse la presente causa en sede contencioso tributaria, pues, la vida misma del acto de proposición está supeditado únicamente en las disposiciones relativas a las controversias contencioso administrativas, que pese a que se pide se suplan omisiones sobre puntos de derecho conforme al artículo 313 del Código Orgánico General de Procesos, no es menos cierto que la naturaleza jurídica, epistemológica y teleológica la argumentan basados en normas contenciosas administrativas que se contraponen con las de índole tributario, lo cual así consta a lo largo del ordinal V, denominado fundamentos de derecho.

3.2. Afirma que la oportunidad para la presentación de la demanda a través de la acción de impugnación o directa, es de 60 días término, y no los 3 años que contrariamente señala el artículo 306, numeral 2 del Código Orgánico General de Procesos, cuando se tratan de asuntos contenciosos administrativos, empero, la temática y el objeto de la controversia, reiteramos, según los asertos de la demanda, son por un pliego tarifario prescrito en los artículos 14 y 15 de Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB, que regula la prestación del servicio de agua para riego y drenaje de los sistemas administrados, operados y mantenidos por el Gobierno Autónomo Descentralizado de El Oro, o sea, normas de carácter tributario, por tal razón ni siquiera debía haberse calificado para su admisión una demanda que a todas luces contraviene el artículo 82 de la Constitución de la República, por encontrarse prescrita la acción, dado que el acto normativo impugnado se publicó en el Registro Oficial No. 1285 del 10 de noviembre de 2020, esto es, que solo podría impugnarse vía contencioso tributaria hasta el 19 de febrero del 2021, cuando su presentación se hizo el 26 de enero de 2023, con un exceso de tiempo de más de dos años, por lo que corresponde aplicar el artículo 307 del Código Orgánico General de Procesos siendo indefectiblemente necesario que se inadmita la demanda, más allá de que el objeto conforme al texto esgrimido de la misma, acusa la objeción vía contencioso administrativa, por exceso en el tiempo, vulnerar el término razonable de proposición y obviamente asimilar que por mandamiento del artículo 307 del COGEP, el término había fenecido y por consiguiente prescribir la acción correspondiente y que está preestablecida para este tipo de controversias, debido a que los artículos 14 y 15 del acto normativo tienen una orientación tributaria, al impugnar una tasa, en ese tenor, el artículo 181 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Ambos preceptos impugnados, traen implícito un tributo y la vía adecuada o idónea para impugnarlos debía ser al amparo del artículo 306, numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, esto en el término máximo de 60 días y no después del mismo como el caso sub lite, que se lo hizo en desmedro del tiempo provocando ineludiblemente la prescripción de la acción conforme a los argumentos que preceden. **3.3.** Señala que la seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados o que, si esto último llegara a producirse, le serán asegurados por la sociedad, la protección y reparación de los mismos. En resumen, la seguridad jurídica es la certeza del derecho que

tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos, previa y debidamente publicados. Este postulado es concomitante con el artículo 11 numeral 8 de la Constitución cuyo contenido establece que, los derechos se desarrollarán de manera progresiva a través de las normas, en consecuencia, se vuelve en una tarea primordial acatar el mandato de la valía de las normas, sin que aquello implique la vulneración a derechos fundamentales. **3.4.** Conforme lo ha expresado nuestra Corte Constitucional en su jurisprudencia, queda claro entonces que el derecho a la seguridad jurídica garantiza que todo funcionario público debe respetar integralmente el contenido de la norma suprema (Constitución de la República del Ecuador), así como la estricta observancia a las normas que conforman -el ordenamiento jurídico ecuatoriano, por lo que, el Estado como tal debe apegar sus actuaciones a los mandatos constitucionales, brindándole confianza, certidumbre y previsibilidad al ciudadano, respecto a la aplicación de las normas jurídicas al caso concreto, y quienes aplican estas normas, son aquellas autoridades a las que la Constitución y la ley les ha otorgado dicha competencia. **3.5.** Finalmente, propone como excepciones previas: i. Incompetencia del juzgador.- por cuanto en armonía con los argumentos que anteceden y al tenor de los artículos 218 y 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, no tienen competencia en razón de la materia para tratar una controversia, cuya demanda se basó en el artículo 326.2 del Código Orgánico General de Procesos, conforme consta en las páginas 5 y 6, aunque si bien las normas impugnadas son tributarias, las pretensiones y el enfoque fáctico tiene sintonía con las atribuciones del juzgador en materia contencioso administrativa, por lo que no cabe la aplicación del principio iura novit curia, ya que no es un simple error de derecho cuya enmienda se impetró, se trata que todo el contexto de la pretensión ha sido modulada y direccionada para que se tramita y resuelva el conflicto jurídico en una materia diametralmente opuesta a la tributaria, razón por la que no cabe suplir errores sustanciales respecto a la correcta naturaleza jurídica de este tipo de acciones. ii. Prescripción.- al amparo del artículo 306 numeral 5 del COGEP que estipula que la oportunidad para presentar las acciones contencioso tributarias de impugnación, será en el término de sesenta días, contados a partir del día siguiente al que se notificó con el acto tributario se produjo el hecho o acto en que se funde la acción, en ese tenor, el artículo 307 del COGEP determina que el juzgador debía verificar que la demanda haya sido presentada dentro del término que la ley prevé de manera especial y en el caso de que no haya sido presentada en el referido término se inadmitirá la demanda, esto es plenamente concordante con el hecho de que la vida jurídica del acto normativo se dio con la publicación en el Registro Oficial No. 1285 del 10 de noviembre de 2020, por lo que conforme a las reglas transcritas la presentación de la demanda tributaria debía ser hasta el 19 de febrero del año 2021 y no el 26 de enero de 2023, en que fue presentada, por tal razón, operan los presupuestos y elementos de la prescripción de la acción.

IV. AUDIENCIA:

4.1. De conformidad con lo dispuesto en providencia de 22 de enero de 2026, las 12h56, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, la que se realizó el día 25 de febrero de 2026, a las 15h00. **4.2.** Comparece a la sustanciación de la mencionada diligencia: ingeniero José Antonio Hidalgo Molina en calidad de Director Ejecutivo y, como tal, representante legal de la Asociación de Exportadores de Banano, AEBE, en compañía de su abogado patrocinador, doctor Marco Elizalde Jalil. Demandado: el ingeniero Clemente Bravo Riofrío y el abogado Ignacio Arias García en sus calidades de Alcalde y Procurador Síndico del GAD provincial de El Oro. **4.3.** Este Tribunal, luego de escuchar a las partes comparecientes, en voto de mayoría de los doctores Diego Gordillo Cevallos y Gustavo Durango Vela, al momento de atender sobre las excepciones previas propuestas en la causa, resolvió: **a)** En lo que se refiere a la excepción de incompetencia del juzgador.- Declarar la validez del proceso así como la competencia del juzgador, toda vez que si bien la acción ha sido interpuesta ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de Guayaquil y su fundamento de derecho son los artículos 300 y 326 numeral 2 del COGEP, esta Sala especializada considera que atención a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Orgánico de la Función Judicial, y en vista del reiterado pronunciamiento de falta de competencia de los juzgadores que previnieron en el conocimiento de la causa, esta Sala especializada está obligada a dictar el fallo correspondiente. Adicionalmente, se debe analizar la naturaleza jurídica de la tasa a partir de su configuración como tributo y en específico, los caracteres que la componen derivados de la facultad reglamentaria prevista en el artículo 8 del Código Tributario. Al efecto, es necesario atender el pronunciamiento de la Corte Constitucional en la sentencia No. 65-17-IN/21¹. Así las cosas, se advierte que la Ordenanza regula la prestación del

1 "Las tasas son tributos vinculados a un determinado accionar estatal. Por tanto, su hecho generador consiste en la realización de una actividad por parte del Estado como: 1) la prestación de un determinado servicio público colectivo; 2) la ejecución de una actividad administrativa individualizada, 3) la utilización privativa o especial aprovechamiento de un bien de dominio público. La tasa como tributo ostenta ciertas características particulares. En primer lugar, la tasa constituye una prestación y no una contraprestación. Para el contribuyente, la tasa es una prestación que debe satisfacerse como consecuencia de una determinación normativa. No consiste, por tanto, en una contraprestación derivada de un acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el ente prestador del servicio o ejecutor de la actividad pública; como ocurre con los precios públicos. En segundo lugar, la tasa como tributo se fundamenta en el principio de provocación y recuperación de costos. Este principio deriva en que la tasa no esté encaminada a generar una utilidad o beneficio económico para el ente público que la establece. Por el contrario, tiene como finalidad la recuperación de los costos generados por la prestación del servicio, la ejecución de la actividad administrativa o la utilización privativa de un bien de dominio público. En tercer lugar, y como consecuencia de lo anterior, la tasa también se fundamenta en el principio de equivalencia. De este principio se desprende que el valor de la tasa debe ser equivalente a la cuantía de la actividad pública que la genera."

servicio público de riego y drenaje de agua y que constituye una prestación, pues el contribuyente debe satisfacer el valor como consecuencia de la expedición y vigencia del acto normativo y no como consecuencia de un acuerdo de voluntades y, finalmente, se advierte que la expedición de la Ordenanza pretende la recuperación de los costos generados por la prestación del servicio en equivalencia a la cuantía de la actividad pública que se genera, todo lo cual se encuadra a su vez desde la esfera de la legalidad en los presupuestos del artículo 41 e) y 47 f) del CODIGO ORGANICO DE ORGANIZACION TERRITORIAL, COOTAD. En tal virtud, esta Sala determina que el asunto a tratar consiste en una tasa, de tal forma que es competente para el conocimiento de la causa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 185 segunda parte numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial en concordancia con la Resolución No. 02-2020 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia. **b)** En lo que se refiere a la excepción de prescripción de la acción.- Declarar la oportunidad de la acción toda vez que si bien la acción es de impugnación (desde su configuración histórica en el Código Tributario), es de anotar que los presupuestos fijados en el numeral 5 del artículo 306 del COGEP no se subsumen a la naturaleza de las pretensiones del acto impugnado, y; por el contrario, en una interpretación sistemática y que más favorezca a la efectiva vigencia de los derechos (art. 11.5 CRE) e integración del derecho, se verifica que la acción propuesta en cuanto a su pretensión (*reserva de ley prevista en el numeral 7 del art. 306 COGEP, en consonancia con el numeral 3 ibídem*) persigue la tutela del orden jurídico, es decir el imperio de la juridicidad, de lo cual se corrobora que las mismas (*pretensiones*) se adecuan a lo previsto en el artículo 306 segundo numeral del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, que dispone: *“Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: (1/4) 2. En los casos de acción objetiva o de anulación por exceso de poder, el plazo para proponer la demanda será de tres años, a partir del día siguiente a la fecha de expedición del acto impugnado. (1/4) 7. Las demás acciones que sean de competencia de las o los juzgadores, el término o plazo será el determinado en la ley de acuerdo con la naturaleza de la pretensión.”*. En tal virtud, se rechazan las excepciones previas propuestas por la demandada. **c)** Establecer que el objeto controvertido de esta acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es verificar la legalidad de los artículos 14 y 15 de la ^a Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB que regula la prestación del servicio de agua para riego y drenaje de los sistemas administrados, operados y mantenidos por el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro^o dictada el 24 de agosto de 2020 y publicada en el Registro Oficial No. 1285 de 10 de noviembre de 2020. **4.4.** La parte actora así como la demandada formulan sus argumentos en defensa de los intereses de sus representadas, en los términos que constan en el audio de la audiencia, que se agrega al expediente en medio magnético.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

5.1. El primer inciso del artículo 300 del COGEP establece que: *“Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”* **5.2.** La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 73 numeral 3 establece que: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 3 (1/4) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”* **5.3.** El artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: *“Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario. (1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4).”* **5.4.** La Resolución No. 20-2020 expedida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia determinó: *“Art. 1.- La competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial, corresponde exclusivamente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en aplicación del artículo 185.2 segunda parte, del Código Orgánico de la Función Judicial.”* En tal sentido, y conforme se expuso en los considerandos precedentes de este fallo, la Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso, están en contraposición con preceptos legales. **5.5.** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 11 de septiembre de 2023, a las 14h38 (fj. 4), 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 11 de febrero de 2026, a las 16h50, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 19 de febrero al 23 de marzo de 2026, asumiendo la

calidad de Juez Nacional encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **5.6.-** 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. **5.7.** Hay que señalar que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado y así se procederá. **5.8.** La finalidad de la acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que la norma cuestionada, si se comprueba el vicio, quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. En otras palabras, esta acción tiene por fin conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto normativo en su confrontación externa con las normas positivas, de ahí que escuchado las partes en la presente causa, el asunto responde uno de aquellos que son de puro derecho.

VI. VALIDEZ PROCESAL:

6.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar por lo que el proceso es válido.

VII. OBJETO DE LA CONTROVERSIA:

7.1. Determinar la legalidad de los artículos 14 y 15 de la ^a Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB que regula la prestación del servicio de agua para riego y drenaje de los sistemas administrados, operados y mantenidos por el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro°, en virtud de los argumentos y pretensiones formulados por los sujetos procesales.

VIII. INTERÉS DIRECTO DEL ACTOR

8.1. De conformidad con el artículo 303 numeral 1 del COGEP, el actor en su demanda, así como de manera oral en la audiencia ha justificado su interés directo en la causa, esencialmente en virtud del Registro Único de Contribuyentes que consta a fojas 45 del expediente como documento habilitante en el cual se verifica como actividad económica principal ^a la defensa de los intereses de los sindicatos y sus afiliados^o, además de advertir que en la Codificación del Estatuto de la Asociación (fj. 2-9), en el artículo 3, entre las finalidades que persigue el organismo encontramos ^a Propender el desarrollo integral del sector bananero exportador^o, en contraste con las normas impugnadas de la Ordenanza que han previsto una tasa por el servicio público de agua para riego y drenaje y sus coeficientes.

IX. RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS:

9.1. Respecto de la legalidad de los artículos 14 y 15 de la Ordenanza.- Las disposiciones de la Ordenanza impugnada cuya ilegalidad se acusa son los artículos 14 y 15, mismos que se transcriben a continuación:

Artículo 14.- *“De la tasa por la provisión del servicio de agua para riego y drenaje el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro cuenta con el levantamiento catastral real de los consumidores de los sistemas de riego y drenaje que están bajo su responsabilidad. Con este Justificativo, se crea y aprueba la tasa por la provisión del servicio de agua a través de los sistemas de riego y drenaje, que será pagada por los consumidores de estos servicios, y cuyo cálculo se realizará de acuerdo a las hectáreas regadas y otros coeficientes, aplicándose la siguiente Estructura Tarifaria:*

	TARIFA MENSUAL	TARIFA MENSUAL
Rango de superficie (HAS)	TARIFA DE RIEGO (\$)	TARIFA DE DRENAJE (\$)
0,0001 - 1	0,00	2,78
1,0001 en adelante	3,50	2,78

Artículo 15.- *“La tarifa de riego y drenaje establecida en el art. 9 será afectada por los siguientes coeficientes: a) Clase de suelo b) Tipo de cultivo c) Tipo de riego d) Rango de superficie. La tabla de coeficientes que afectan a la tarifa de consumo es la siguiente:*

TABLAS DE COEFICIENTES QUE AFECTAN A LA TARIFA DE CONSUMO**ANEXO TABLA 1.1. COEFICIENTE POR CLASE DE SUELO**

CLASE DE SUELO	TEXTURA	COEFICIENTE
CLASE I	MEDIA	1,00
CLASE I I	MEDIA	1,00
CLASE I II	MEDIA	1,00
CLASE IV	MEDIA	1,00
CLASE V	MODERADA FINA	0,95
CLASE VI	MODERADA GRUESA	0,90
CLASE VII	MODERADA GRUESA	0,90
CLASE VIII	MODERADA GRUESA	0,80
CUERPOS DE AGUA	GRUESA	0,00
CENTROS POBLADOS		0,00
CAMARONERAS		0,00

ANEXO TABLA 1.2. COEFICIENTE POR CLASE DE SUELO

RANGO DE SUPERFICIE	COEFICIENTE
0 A 1,00000,00	0,00
1,0001 A 5,0000	0,22
5,0001 A 10,0000	0,25
10,0001 A 20,0000	0,70
20,0001 A 50,0000	0,15
50,0001 A 100,0000	1,20
+ DE 100,0001	1,25

ANEXO TABLA 1.3. COEFICIENTES POR TIPO DE CULTIVO

TIPO DE CULTIVO	COEFICIENTE
BANANO	1,00
CACAO	0,75
CAÑA DE AZÚCAR	0,95
LIMÓN	0,90
PLÁTANO	0,90
CÍTRICOS	0,86
MAIZ	0,85
MARACUYA -OTROS	0,85
OTROS FRUTALES	0,75
NO TIENE	0,00

ANEXO TABLA 1.4. COEFICIENTES POR MÉTODO DE RIEGO

MÉTODO DE RIEGO	COEFICIENTE
GRAVEDAD O INUNDACIÓN	1,25
ASPERSIÓN SUBFOLIAR	1,00
ASPERSIÓN SUPRAFOLIAR	1,00
MICROJET	0,95
GOTEO	0,90
NO TIENE	0,00

9.1.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario observa que el argumento de la Asociación de Exportadores de Banano para señalar que el acto normativo es ilegal radica en el hecho de que en los referidos artículos de la Ordenanza no se han observado los criterios para fijación de tarifas establecidos en la Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Usos y Aprovechamiento del Agua,

de tal forma que el Gobierno Provincial excedió los límites establecidos en dicha norma. Además de que la estructura tarifaria establecida en la Ordenanza atenta contra la proporcionalidad de los servicios públicos y vulnera el derecho a la seguridad jurídica. Hace énfasis en que el GAD de El Oro vulneró, inobservó y contravino flagrantemente disposiciones de rango constitucional y legal que eran de obligatorio cumplimiento para la prefectura. Finalmente, argumenta que los artículos contenidos en el acto impugnado establecen criterios diferentes a los fijados en la Ley del Agua, pues no se considera el volumen de agua utilizado como uno de los criterios para fijar la tarifa, lo que implica que el cobro por el servicio de agua de riego se realiza sin tomar en cuenta el volumen de agua que utiliza cada usuario y más bien se calcula en función del área de terreno de cada uno. En resumen, que la Ordenanza utiliza parámetros diferentes a los establecidos en la Ley para fijar la tarifa. **9.1.2.** Para resolver el problema jurídico planteado se formulan las siguientes consideraciones: El artículo 263 numeral 5 de la Constitución de la República² y los artículos 41³ literal e) y 42⁴ literal e) del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD, reconocen a favor de los GAD provinciales, el ejercicio de la potestad para planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego. **9.1.3.** Tal potestad está complementada con la denominada "facultad normativa" prevista en el COOTAD, que en su artículo 47 al establecer las atribuciones del Consejo Provincial dispone: *"Al consejo provincial le corresponde las siguientes atribuciones: a) El ejercicio de la facultad normativa en las materias de competencia del gobierno autónomo descentralizado provincial, mediante la expedición de ordenanzas provinciales, acuerdos y resoluciones"*, y en el literal b) ibídem: *"b) Regular, mediante ordenanza provincial, la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este nivel de gobierno los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia."*. Finalmente, la "facultad tributaria" se encuentra prevista en el artículo 181 del COOTAD que dispone: *"Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales podrán crear, modificar o suprimir mediante normas provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de*

2 "Los gobiernos provinciales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Planificar, construir, operar y **mantener sistemas de riego**."

3 "Son funciones del gobierno autónomo descentralizado provincial las siguientes:... e) Ejecutar las competencias exclusivas y concurrentes reconocidas por la Constitución y la ley y, en dicho marco, prestar los servicios públicos, construir la obra pública provincial, fomentar las actividades provinciales productivas, así como las de vialidad, gestión ambiental, **riego**, desarrollo agropecuario y otras que le sean expresamente delegadas o descentralizadas, con criterios de calidad, eficacia y eficiencia, observando los principios de universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, interculturalidad, subsidiariedad, participación y equidad."

4 "Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado provincial.- Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales tendrán las siguientes competencias exclusivas, sin perjuicio de otras que se determinen:... e) Planificar, construir, operar y mantener **sistemas de riego** de acuerdo con la Constitución y la ley;"

sus competencias y circunscripción territorial.°, y a su vez, el literal f) del artículo 47 de la norma ibídem: *“f) Crear, modificar o extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute.”*. De tal forma, que se reconoce como competencia exclusiva la regulación de tributos previstos en la ley a favor de ese nivel de gobierno. **9.1.4.** El ejercicio de estas potestades normativa y tributaria debe enmarcarse en los principios que la propia Constitución de la República reconoce para el régimen tributario en su artículo 300, complementado con lo previsto en el artículo 5 del Código Tributario, también de observancia obligatoria. **9.1.5.** En específico, el artículo 42 literal e) del COOTAD determina que: *“Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales tendrán las siguientes competencias exclusivas, sin perjuicio de otras que se determinen:... e) Planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego de acuerdo con la Constitución y la ley.”*. **9.1.6.** Ahora bien, el artículo 18 literal l) de la Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Usos y Aprovechamiento del Agua dispone: *“Competencias y atribuciones de la Autoridad Única del Agua.- Las competencias son: l) Establecer mecanismos de coordinación y complementariedad con los Gobiernos Autónomos Descentralizados en lo referente a la prestación de servicios públicos de riego y drenaje, agua potable, alcantarillado, saneamiento, depuración de aguas residuales y otros que establezca la ley.”*. Por su parte, el artículo 39 ibídem señala: *“Servicio público de riego y drenaje.- Las disposiciones de la presente Ley relativas a los servicios públicos se aplicarán a los servicios de riego y drenaje, cualquiera sea la modalidad bajo la cual se los preste. El riego parcelario es responsabilidad de los productores dentro de su predio, bajo los principios y objetivos establecidos por la autoridad rectora del sector agropecuario. El servicio público de riego y drenaje responderá a la planificación nacional que establezca la autoridad rectora del mismo y su planificación y ejecución en el territorio corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados provinciales, de conformidad con sus respectivas competencias. La Autoridad Única del Agua y la Autoridad Ambiental Nacional en coordinación con la autoridad rectora de la política nacional agropecuaria, expedirán las normas y reglamentos para asegurar la calidad e inocuidad del agua de riego y vigilará su abastecimiento.”*. **9.1.7.** En lo que se refiere al establecimiento de las tarifas, la Ley de Recursos Hídricos y Aprovechamiento del Agua en su artículo 135 establece que: *“Se entiende por tarifa la retribución que un usuario debe pagar por la prestación de servicios y autorización para usos y aprovechamiento del agua. Para efectos de protección, conservación de las cuencas y financiamiento de los costos de los servicios conexos, se establecerán las correspondientes tarifas, según los principios de esta Ley, los criterios y parámetros técnicos señalados en el Reglamento. Las tarifas por autorización de uso y aprovechamiento del agua serán reguladas y fijadas por la Autoridad Única del Agua. Las tarifas por prestación de servicios de agua potable, saneamiento, riego y drenaje serán fijadas por los prestadores tanto públicos como comunitarios respectivamente, sobre la base de las regulaciones*

emitidas por la Autoridad Única del Agua a través de la Agencia de Regulación y Control.^o. (El resaltado es de la Sala). Por su parte, el artículo 139 de la Ley ibídem dispone: *“Tarifa por servicios públicos básicos.- Se entenderán por servicios públicos básicos los de abastecimiento de agua potable, saneamiento, riego y drenaje. Corresponde la competencia para fijar las tarifas a los prestadores públicos de dichos servicios o a las entidades comunitarias que los presten legítimamente sobre la base de las regulaciones de la Autoridad Única del Agua. El establecimiento de las tarifas atenderá a los siguientes criterios: a) Inclusión de forma proporcional de lo que el titular del servicio debe pagar a la Autoridad Única del Agua por el suministro de agua cruda; y, b) Inclusión de forma proporcional del costo de captación, manejo, impulsión, conducción, operación, tratamiento, administración, depreciación de activos, amortización, distribución, saneamiento ambiental y nuevas inversiones para el suministro de agua...”*^o. (El resaltado es de la Sala). Finalmente, el artículo 141 de la Ley ibídem al regular la tarifa de uso de agua para riego determina: *“Tarifa por autorización de uso de agua para riego que garantice la soberanía alimentaria. Los criterios para fijación de la tarifa hídrica volumétrica del agua para riego que garantice la soberanía alimentaria, son los siguientes: a) Volumen utilizado; b) Cantidad de tierra cultivada y tipo de suelo; y, c) Contribución a la conservación del recurso hídrico. Se exceptúan del pago de esta tarifa los sistemas comunitarios portadores de derechos colectivos y los prestadores comunitarios de servicios que reciben caudales inferiores a cinco litros por segundo y que están vinculados a la producción para la soberanía alimentaria.”*^o. (El resaltado es de la Sala).

9.1.8. En ese orden de ideas, hay que señalar que el artículo 3 del Código Tributario dispone que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El artículo 4 del mismo cuerpo legal determina que las leyes tributarias establecerán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a dicho Código. En tanto que el artículo 5 del Código ibídem dispone que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

9.1.9. De las referencias normativas precedentes se desprende que: **i.** Es facultad de los gobiernos provinciales reglamentar el cobro de sus impuestos; así como, crear tasas y contribuciones especiales de mejoras mediante ordenanzas por los servicios que presta o las obras que ejecuta. **ii.** El ejercicio de esta atribución se sujetará a las normas que se establecen en el mismo COOTAD. **iii.** El COOTAD determina de manera expresa que es una competencia exclusiva de los gobiernos provinciales: planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego, de tal forma que el gobierno descentralizado debe ejecutar sus competencias exclusivas en el

marco de la Constitución y la ley, siendo que los servicios públicos que presta el gobierno provincial están sometidos al pago de una tasa. **iv.** Los artículos 14 y 15 de la Ordenanza en cuestión y que han sido impugnados establecen ciertos criterios que no han sido establecidos en la Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Usos y Aprovechamiento del Agua y, sin embargo, se han fijado otros criterios no previstos en la normativa especial, como por ejemplo: el volumen utilizado. Adicionalmente, es necesario precisar que la Ley de Aprovechamiento del Agua en su artículo 135 al regular los criterios generales de las tarifas de agua en su inciso tercero expresamente ordena que *“Las tarifas por la autorización de uso y aprovechamiento del agua serán reguladas y fijadas por la Autoridad Única del Agua”*. **v.** Desde la doctrina, la tasa, en palabras del César García Novoa *“1/4 es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que se recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que solo se refiere a obligaciones contractuales.”*. (El concepto de tributo, Tax editor, Lima, 2009, 289). Entonces, la tasa es una prestación, generalmente en dinero, como consecuencia entre otras de la provisión de un servicio público real o potencial, por manera que para que cualquier GADP, incluido el de la provincia de El Oro, pueda ejercer esta potestad debe considerar los límites que implican su ejercicio, identificándolos con suficiencia, especialmente sus elementos esenciales: hecho generador, base imponible, sujetos activo y pasivo, tarifa, exoneraciones y procedimientos. Así, el ejercicio de la competencia de riego previsto en el artículo 133⁵ del COOTAD y la facultad tributaria de los gobiernos provinciales prevista en el artículo 47 literal f) *ibídem* debe observar estrictamente lo previsto en la Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Uso y Aprovechamiento del Agua en concordancia con el artículo 8 del Código Tributario. **9.1.10.** En este orden de ideas, la inclusión y/o exclusión de criterios para el establecimiento de la tasa debe atender la normativa especial antes referida. Más aún, en atención a lo que dispone la Ley de Recursos Hídricos es la Autoridad Única del Agua a través de la Agencia de Regulación y Control del Agua⁶ la encargada de regular las tasas por autorización de uso y aprovechamiento de agua. Así, las modificaciones incorporadas en la Ordenanza, no le corresponde a quien ejerce facultad reglamentaria, como es el caso de los gobiernos provinciales respecto de las tasas que son de su beneficio, únicamente puede reglamentar su aplicación, sin alterar los contenidos esenciales de la tasa,

5 Art. 133 COOTAD.- “Ejercicio de la competencia de riego.- La competencia constitucional de planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego, está asignada constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados provinciales...”.

6 Artículo 21 LORHAA.- “La Agencia de Regulación y Control del Agua (ARCA), es un organismo de derecho público, de carácter técnico-administrativo, adscrito a la Autoridad Única del Agua, con personalidad jurídica, autonomía administrativa y financiera, con patrimonio propio y jurisdicción nacional. La Agencia de Regulación y Control del Agua, ejercerá la regulación y control de la gestión integral e integrada de los recursos hídricos, de la cantidad y calidad de agua en sus fuentes y zonas de recarga, calidad de los servicios públicos relacionados al sector agua y en todos los usos, aprovechamientos y destinos del agua. La gestión de regulación y control de la Agencia serán evaluados periódicamente por la Autoridad Única del Agua.”.

que están previstos en el artículo 4 del Código Tributario, entre los que se incluye el hecho generador, el sujeto pasivo y el objeto; hacerlo mediante un instrumento de menor jerarquía como es una ordenanza, equivale a contravenir el principio de reserva legal que la Constitución y la ley reconocen de manera expresa a las tasas. A ello se suma que tampoco existe razonamiento jurídico alguno o referencia en el acto impugnado que sostenga la observancia de la normativa técnica para la fijación de tarifas en la prestación del servicio de riego expedida por el órgano competente al efecto, conforme se señaló con anterioridad. Adicionalmente, ha de considerarse que se verifica el exceso en el que incurre el órgano colegiado del GADP de El Oro al haber agregado por su cuenta y riesgo los criterios de ~~Qpo~~ de cultivo y ~~Qpo~~ de riego y sus coeficientes, sin justificación fáctica y jurídica-técnica que lo respalde desbordando de esta manera la norma legal. A todo ello se suma que en audiencia se solicitó aclaración a la defensa técnica de la administración tributaria seccional sobre el cálculo del componente de volumen utilizado, quien manifestó de viva voz que el mismo le corresponde a los ^ainspectores^o más sin embargo, revisada la Ordenanza en su artículo 23, de su contenido se advierte que sus competencias están vinculadas a informar sobre el correcto uso del agua de riego en los canales de riego y drenaje a efectos de la determinación de infracciones, es decir del régimen sancionador, tanto más que dicha normativa se ubica dentro del ^acapítulo IV^o ^aDE LAS PROHIBICIONES Y DE LAS MULTAS POR INFRACCIONES^o de todo lo cual corresponde entonces, excluir los referidos artículos cuestionados de la Ordenanza Impugnada.

9.2. Respetto de la vulneración del principio de proporcionalidad.- El accionante en su acto de proposición afirma que el artículo 314 de la Constitución de la República dispone que las tarifas de los servicios públicos deben ser equitativas, razonables y proporcionales, es decir, fijadas de una forma proporcional con el servicio que recibe cada usuario. Afirma que en el caso que nos ocupa, la estructura tarifaria no es proporcional por cuanto no considera el volumen de agua de riego utilizada por cada usuario, criterio que es lógico y razonable, dado que cada usuario de un servicio público debe pagar en base a lo que consume. Finalmente, que la estructura tarifaria establecida en la Ordenanza no guarda relación con ningún tipo de regulación ya sea de carácter legal o infralegal. **9.2.1.** Una consideración previa es necesaria para ubicar conceptualmente a los principios como postulados que informan todo el ordenamiento jurídico o un área específica sea administrativa, penal o tributaria, es decir una ^anorma sustancial y en consecuencia abierta^o (Eddy de la Guerra, El deber de contribución al gasto público, Editorial Porrúa, México, 2018, p 138), que bien pueden incidir ya en la formulación de una regla, el caso de la ordenanza o, bien en su aplicación, como consecuencia de la conducta regulada en la norma, lo que implica que en función del momento, el yerro puede incidir en su contenido o en su materialización a un caso concreto. La accionante al referirse a la vulneración del principio de proporcionalidad se refiere nuevamente a los artículos 14 y 15 de la Ordenanza en

estudio, señalando que no se ha considerado el volumen de agua utilizado como uno de los criterios para fijar la tarifa, lo cual vulneraría el principio de proporcionalidad. La escueta fundamentación que la accionante realiza al afecto, no permite establecer a esta Sala especializada si considera vulnerado el principio de proporcionalidad previsto en la Constitución o se refiere al principio de proporcionalidad que con anterioridad se encontraba previsto en el Código Tributario, pero que actualmente no está vigente; tanto más, la Sala debe enfocar su análisis en el ámbito del control de legalidad. Por otro lado, el principio de proporcionalidad está contemplado en el artículo 76 numeral 6 de la Constitución de la República, como condición necesaria para entender que una decisión judicial se encuentre motivada. El principio de proporcionalidad previsto en la Constitución se refiere a la proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones, asuntos que no se encuentran regulados en los artículos 14 y 15 de la Ordenanza. Finalmente, en lo que se refiere a la inobservancia de los criterios para la estructuración de la tasa previstos en la Ley de Recursos Hídricos que habrían vulnerado el principio de proporcionalidad, esta Sala especializada ya se ha pronunciado en el considerando 9.1 que antecede. Consiguientemente, este punto de la controversia se rechaza.

9.3.- En lo que se refiere a la vulneración del derecho a la seguridad jurídica.- La accionante cita el artículo 82 de la Constitución de la República y señala que la seguridad jurídica juega un papel estelar en la práctica jurídica y es considerada como la razón nuclear del orden jurídico y presupuesto de su institucionalidad. Afirma que en el caso concreto ese panorama de predictibilidad y certeza no se ha cumplido, pues el acto impugnado fue dictado sin respetar lo establecido en el artículo 141 de la Ley de Agua. Señala que el GAD provincial de El Oro solo podía fijar una estructura tarifaria siguiendo los lineamientos que la Agencia de Regulación y Control del Agua le permiten, tal como lo reconoce el artículo 135 de la Ley del Agua. **9.3.1.-** Al respecto, esta Sala especializada considera que la alegación de vulneración del derecho a la seguridad jurídica corresponde ser revisada en la justicia constitucional, en la forma en la que ha sido planteado el vicio; de tal forma que no es objeto de estudio en la presente causa, en la que realiza un control de legalidad del acto normativo impugnado, por lo que este punto de la controversia también se rechaza.

X. DECISIÓN:

10.1. Por las consideraciones antes referidas, 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, aceptar la demanda de impugnación de acto normativo con efectos

generales en cuanto a las pretensiones de nulidad de los artículos 14 y 15 de la ^a Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB que regula la prestación del servicio de agua para riego y drenaje de los sistemas administrados, operados y mantenidos por el Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro°, dictada el 24 de agosto de 2020 y publicada en el Registro Oficial No. 1285 de 10 de noviembre de 2020, con efectos a partir de la ejecutoria de la presente sentencia y su publicación en el Registro Oficial.

10.2. Sin costas.

10.3. En cumplimiento a lo señalado en el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, remítase atento oficio al señor Director del Registro Oficial, para que proceda a la publicación de esta sentencia.

10.4. Notifíquese, Publíquese y Cúmplase.

**GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

**GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 5 de marzo del 2026, las 15h58. **VISTOS.-** Me aparto del fallo de mayoría siendo consecuente con el voto salvado emitido mediante providencia de 11 de diciembre de 2023, por considerar que la acción objetiva fue presentada de manera extemporánea. Notifíquese.-

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA



286643014-DFE

Juicio No. 09501-2023-00377

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito,

jueves 12 de marzo del 2026, las 16h03. **VISTOS.-** Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 10 de marzo de 2026, las 10h58, y transcurrido el término legal señalado para el efecto, se procede a resolver lo solicitado por la parte demandada en los siguientes términos: Antecedentes.- 1) El abogado Ignacio Arias García en calidad de procurador síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de El Oro, en escrito de 9 de marzo de 2026, 15h37, interpone recurso horizontal de aclaración y ampliación de la sentencia de mayoría dictada el 5 de marzo de 2026, 15h58, en el que manifiesta: ^a Frente a esto, solicitamos se sirva ACLARAR y AMPLIAR, de manera explícita cuál es el fundamento para considerar que la acción propuesta no es considerada de materia contencioso tributario de impugnación o directa, considerando que la materia tributaria tiene normas propias que regulan la presentación de demandas tributarias, así lo contemplan los numerales 5 y 6 del art. 306 del COGEP. (...) Frente a esto, solicitamos se sirva ACLARAR y AMPLIAR, de manera explícita cuáles son los criterios de la Ley Orgánica de Recursos Hídricos, Usos y Aprovechamiento del Agua que no han sido observados ni establecidos en la Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB, expedida por el GAD Provincial de El Oro en el marco de sus competencias conforme lo ha reconocido en su sentencia; más aún cuando el último inciso del Art. 1 de la Ordenanza No. 2020-004-OP-GADPEO-CB,...°. 2) En providencia de fecha 10 de marzo de 2026, 10h58, el doctor Diego Gordillo Cevallos, en su calidad de Juez Nacional encargado, ponente en la causa, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte. 3) Corrido traslado con el recurso horizontal interpuesto, mediante escrito de fecha 12 de marzo de 2026, 13h05, comparece el abogado patrocinador de la Asociación de Exportadores de Banano del Ecuador, AEBE, para dar contestación y señala que solicitar explicaciones al Tribunal sobre cuestiones que ya resolvió en el voto de mayoría es ajeno a los recursos de aclaración y ampliación, por lo cual, solicita que se lo rechace. 4) Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de aclaración y ampliación en los siguientes términos: En lo principal, se realizan las siguientes consideraciones: PRIMERO.- Los recursos de aclaración y ampliación se encuentran previstos en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: ^a La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá

cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.^o; y, en el artículo 255 segundo inciso del Código ibídem, establece que: ^aLa solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.^o. SEGUNDO.-

2.1.- A fin de resolver el pedido de aclaración y ampliación interpuesto, esta Sala especializada debe iniciar señalando que revisado el escrito contentivo del recurso horizontal advierte que la demandada no ha identificado correctamente qué aspecto del fallo solicita aclarar y cuál ampliar, pues ha referido ambos recursos a la vez y su fundamentación es, asimismo, de manera conjunta lo cual no encuentra asidero jurídico pues son dos recursos que tiene su propia autonomía en cuanto a su aplicación, lo cual sería razón suficiente para rechazar el recurso puesto que no corresponde a esta Sala suplir dicha deficiencia. Así pues, el recurso de aclaración procede en caso de obscuridad de la sentencia y el de ampliación en caso de no haberse resuelto alguno de los puntos controvertidos. Así, se observa que la demandada solicita que se aclare y amplíe la sentencia señalando el fundamento para considerar que la acción propuesta ^ano es considerada de materia contencioso tributario de impugnación o directa^o, de lo cual, en el considerando 4.3 de la sentencia de 5 de marzo de 2026, se ha señalado de manera clara y amplía que la Sala especializada es competente para el conocimiento y resolución de la causa, al determinar que el asunto a tratar consiste en una tasa, de lo cual, en virtud de lo dispuesto en el artículo 185 segunda parte numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial en concordancia con la Resolución No. 02-2020 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia es competente. Ahora bien, el GAD provincial de El Oro señala que en el fallo, al momento de resolver la excepción de prescripción se aplica lo estipulado en el artículo 302.6 del COGEP. Al respecto, en el considerando 4.3 b) de la sentencia se explica con claridad y ampliamente que la naturaleza de las pretensiones de la acción no se subsumen en los presupuestos del numeral 5 del artículo 306 del COGEP, de lo cual, ^aen una interpretación sistemática y que más favorezca a la efectiva vigencia de los derechos^o, las pretensiones se adecuan a lo previsto en el artículo 306.2 ibídem.

2.2.- A continuación, la demandada solicita que se aclare y amplíe el fallo indicando de manera explícita cuáles son los criterios de la Ley Orgánica de Recursos Hídricos que no han sido observados en la Ordenanza, tanto más que en el artículo 1 de la misma se establece que ^aEste servicio se brindará, por un turno de manera mensual, con un caudal máximo de 20 litros por segundo, por día y por hectárea.^o. Al respecto, en el considerando 9.1.9 del fallo se

señalan los criterios previstos en la ley especial que no se han considerado en la Ordenanza y, más adelante, en el considerando 9.1.10 se determina que la inclusión y/o exclusión de criterios para el establecimiento de la tasa debe atender lo que dispone la Ley Orgánica de Aprovechamiento del Agua y Recursos Hídricos. Por otro lado, la Sala debe precisar que el control de legalidad de la Ordenanza se ha realizado de los artículos 14 y 15 de la misma pues corresponde a los artículos impugnados por el actor, tanto más, los referidos artículos son los que fijan la estructura para el cálculo de la tarifa. Adicionalmente, hay que señalar que la demandada pretende que se revise vía aclaración y ampliación un nuevo argumento que no ha sido señalado en el momento procesal oportuno, esto es, en la contestación a la demanda. TERCERO.- Por lo expuesto, este Tribunal ha resuelto lo que correspondía conocer a esta instancia, en virtud de las pretensiones del actor y las excepciones del demandado, y se observa que la sentencia es muy clara y que en ella se han resuelto los puntos relevantes controvertidos, es decir se han contemplado los presupuestos fácticos y jurídicos que fueron sometidos a decisión, por lo que la petición formulada carece de fundamento, y no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 253 antes citado. Por lo anterior, se rechaza el pedido de aclaración y ampliación interpuesto. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

VOTO SALVADO DE LA JUEZA NACIONAL DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, DOCTORA GILDA ROSANA MORALES ORDÓÑEZ.- Se deja constancia de que la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, emitió voto salvado respecto del fallo sobre el cual se ha presentado el recurso de aclaración y ampliación, motivo por el cual emite nuevamente voto salvado al respecto. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

**GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



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



286083095-DFE

Juicio No. 09501-2019-00392

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 6 de marzo del 2026, las 12h48.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos en reemplazo de José Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **09501-2019-00392.**

1. Antecedentes procesales

1.1. El Abg. Víctor Fabián Pazmiño Guerrero, procurador judicial del Ing. Jorge Mauricio Rosillo Lossa, gerente general y representante legal de Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. ECOGAL, presenta acción de impugnación en contra de Resolución No. 112012019RREC028870, de 19 de julio de 2019, que emite el Ing. Jean Steve Carrera López, Director Zonal 5 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), en la que se niega el reclamo administrativo por la devolución del excedente del anticipo del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico del año 2017 (fs. 269 a 293).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *“Establecer si la compañía actora tiene derecho a la devolución del excedente del anticipo del impuesto a la renta por el ejercicio fiscal del año 2017.”*

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

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

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020, las 08h29, el Tribunal de instancia resuelve declarar sin lugar la acción de impugnación que deduce el Abg. Pazmiño Guerrero, procurador judicial de Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. ECOGAL, en contra del Director Zonal 5 del SRI y, se confirma la validez legal de la resolución impugnada (fs. 369 a 375).

1.4. El Abg. Víctor Pazmiño Guerrero, procurador judicial del Ing. Jorge Rosillo Lossa, representante de la empresa ECOGAL, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 382 a 394) en contra de la referida sentencia del 3 de septiembre de 2020 y, auto de aclaración del 23 de septiembre de 2020, las 12h09; y, mediante providencia de 13 de noviembre de 2020, las 10h47 (fs. 395), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 3 de diciembre de 2024, las 12h08, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, dispone que se aclare el recurso, cumplido lo cual, mediante providencia de 14 de enero de 2025, las 09h24, admite a trámite el recurso de casación propuesto por ECOGAL S.A., por el caso *quinto* del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de *errónea interpretación* de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, dictada el 31 de mayo de 2018, por la Directora General del SRI, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 258, de 8 de junio de 2018.

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 7 de marzo de 2025, las 15h27, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales

Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y que se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 11 de febrero de 2026, las 16h50, mediante Oficio No. 299-SG-CNJ-SLL-2026, de esa misma fecha, suscrito por el doctor Marco Rodríguez Ruiz, Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, por licencia concedida por el Pleno al Dr. José Suing Nagua, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves**

5 de marzo 2026, las 14h45; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador judicial del gerente general y representante legal de Aeropuertos Ecológicos de Galápagos S.A. (ECOGAL), en el escrito de casación, su aclaración y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***errónea interpretación*** de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, dictada el 31 de mayo de 2018, por la Econ. Marisol Andrade Hernández, Directora General del SRI, publicada en el R.O.S. No. 258, de 8 de junio de 2018, que contiene los tipos impositivos efectivos promedio (TIE) por segmentos de los contribuyentes aplicables al período fiscal 2017, para la devolución del excedente del anticipo del impuesto a la renta pagado con cargo al ejercicio fiscal 2017.

4.1.1. En concreto, el casacionista señala que el Tribunal de nivel yerra en el alcance y sentido hermenéutico que se otorga a la referida norma pues, conforme queda demostrado (acápites 7.6 y 7.8), la *actividad económica principal* de ECOGAL al 31 de diciembre de 2017, según el Registro Único de Contribuyentes (RUC), es la de *“administración y operación de aeropuerto”*; no obstante, los juzgadores *A quo* (numeral 7.9.), en su lugar, se remiten al *“Clasificador Internacional Industrial Único (CIIU)”*, versión 4.0. séptimo nivel, publicado en la página del SRI y, de forma equivocada, concluyen que su actividad económica es la de *“administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución o por contrato”*, con un TIE 2017 DE 4.4%, es decir, en lugar de aplicar lo que expresamente señala la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243 y de verificar la actividad que ECOGAL mantiene reportada en el RUC, busca justificar una actividad basada en el CIIU, bajo el código L6820.03.01, perteneciente a actividades inmobiliarias que es distinta a la real actividad de la empresa.

4.1.2. Establece que, la Disposición General Sexta de la mentada resolución contiene *elementos* que deben considerarse para la correcta interpretación y aplicación de la norma, como son: **(a) Actividad económica principal:** es decir, dicho enunciado reconoce la

posibilidad de que una sociedad, pueda tener más de una actividad, ante lo cual debe considerarse su actividad principal. **(b) Fecha de reporte:** se considera la fecha del ejercicio económico que se informa a la administración por el contribuyente, esto es, al 31 de diciembre de 2017 (arts. 3 y 14 de la Codificación de la Ley del Registro Único de Contribuyentes). **(c) RUC:** la información de la actividad económica que debe considerarse es la que consta en el certificado del RUC (art. 4 del Reglamento a la Ley de RUC aplicable al ejercicio económico del 2017).

4.1.3. Insiste que, la mentada norma no señala que se debe aplicar el Clasificador Internacional Industrial Único (CIIU) para determinar la actividad del contribuyente, sin antes verificar la actividad que reporta dicha compañía en el RUC, por lo que, dicha ^ainterpretación errónea^o ocasiona un perjuicio al contribuyente ECOGAL, quien no reporta como actividad principal las ^ainmobiliarias^o sino de ^aadministración y operación de aeropuertos^o.

4.1.4. Puntualiza que, en caso que se pretendiera reconocer que la actividad principal de ECOGAL que reporta el RUC fuera ^aadministración y operación de aeropuertos^o, la que no consta descrita en el art. 3 de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, se debió aplicar lo que dispone su art. 4, sin que, en ningún caso, el SRI le asigne unilateralmente una actividad distinta a la que declara el contribuyente en el RUC.

4.1.5. Aclara que, en el supuesto no consentido de que se admitiera la interpretación de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243 dada por el Tribunal de instancia, de aplicar el CIIU y no del RUC de ECOGAL, advierte que, según el CIIU, versión 4, las ^aactividades de administración y operación de aeropuertos^o que realiza ECOGAL están comprendidas en el código ^aH^o (H5223.01.01) ^aActividades relacionadas con el transporte aéreo de pasajeros, animales de carga: explotación de instalaciones terminales, como terminales aéreas, etc. Actividades aeroportuarias y de control de tráfico aéreo. Actividades de servicio en tierra realizadas en aeropuertos, etcétera^o, que conforme con la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243 del SRI, a dicha actividad le corresponde un TIE de 1.1%.

4.1.6. Por ello, señala que, de ningún modo, puede justificarse que se declare legal un acto administrativo en que se le asigna a ECOGAL unilateralmente ^aactividades Inmobiliarias^o,

puesto que, conforme lo reconoce el Tribunal y consta probado de autos, ECOGAL tiene como actividad exclusiva *“administrar y mantener aeropuertos”* y no *“administrar inmuebles”*. La administración del aeropuerto de Seymour la efectúa el contribuyente por un contrato de concesión, es decir, por una delegación de servicios del Estado Ecuatoriano, lo que no lo convierte en un corredor de bienes, tal como pretende el SRI y, de forma errada, lo ratifica el Tribunal de instancia.

4.1.7. Por ello, considera que, el evidente error *in iudicando* que se comete al interpretar erróneamente la mentada disposición es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues conduce a que los juzgadores rechacen la demanda y confirmen la validez de una resolución administrativa que asigna un tipo impositivo efectivo individual promedio efectivo de 4.4% que no le corresponde en derecho, lo que le ocasiona un perjuicio grave a ECOGAL que le impide acceder a la devolución del excedente del anticipo del impuesto a la renta (art. 41, número 2, letra i de la LRTI), y, en consecuencia, lesiona su derecho a la seguridad jurídica (art. 82 de la CRE).

4.1.8. Establece que, el Tribunal debió interpretar debidamente la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, conforme con sus elementos propios, como son: la información proporcionada por el contribuyente ECOGAL, al 31 de diciembre de 2017, que consta en el RUC, con respecto de su actividad principal *“administración y operación de aeropuertos”* y, a base de ello, aplicar el TIE correspondiente según la referida Resolución.

4.1.9. Concluye que, queda demostrado en autos que la actividad económica principal que reporta en el RUC de ECOGAL, al 31 de diciembre de 2017, es *“administración y operación de aeropuertos”*, sin que se evidencie que el contribuyente reporte una actividad económica principal distinta, por lo que, no le corresponde a la Corte de Casación entrar a revisar la prueba, sino analizar la procedencia del recurso y verificar la errada interpretación de la norma sustantiva que se invoca sobre la base de los hechos probados en instancia. En virtud de ello, solicita casar el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso admitido. El Abg. Cristhian Lamán Morán, procurador fiscal del Director Zonal 5 del SRI, dentro del término que se concede en el auto de calificación,

contesta el recurso propuesto por la parte actora (fs. 34 a 38) y, sobre el caso 5 del art. 268 del COGEP por el vicio de *errónea interpretación* de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, señala que, a diferencia de lo que señala el casacionista, el Tribunal de Instancia le dio a dicha norma jurídica el sentido y alcance que corresponde, toda vez que, constató en el RUC que la actividad principal del contribuyente ECOGAL al 31 de diciembre de 2017 era *“actividades de administración y operación de aeropuertos”* que, de acuerdo con el Clasificador Internacional Industrial único (CIIU), versión 4.0, séptimo nivel, pertenece a la actividad económica *“administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución o por contrato”*, por lo que, se encasilla en el código de actividad económica *“L”* perteneciente a *“actividades inmobiliarias”* y, conforme con lo que establece la mentada Resolución le corresponde un TIE de *“4.4%”*. En consecuencia, no tiene derecho a la devolución que pretende.

4.2.1. Manifiesta que, la compañía ECOGAL presenta el 27 de septiembre de 2018 una solicitud para la devolución del excedente del anticipo del impuesto a la renta pagado con cargo al ejercicio fiscal del año 2017 y que el Tribunal de instancia, a través del análisis del acervo probatorio, tiene como hecho probado que el sujeto pasivo es concesionario del Servicio Aeroportuario del Aeropuerto Seymour, Isla Baltra, según contrato celebrado el 15 de abril del año 2011. Asimismo, señala que su actividad económica principal, al 31 de diciembre de 2017 es *“administración y operación de aeropuertos”* conforme se reporta en el RUC. Por ello, en aplicación a la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, el código aplicable a dicha empresa es el *“L”*, perteneciente a *“actividades inmobiliarias”*, con un TIE del *“4.4%”*, que se aplica de forma adecuada por la administración tributaria.

4.2.2. Precisa que, para que exista una *errónea interpretación* es preciso que se le asigne a la norma un sentido o alcance diferente, lo que no ocurre en el presente caso, toda vez que, es evidente que el Tribunal de instancia toma en consideración la actividad económica reportada por el contribuyente al 31 de diciembre del 2017, esto es, *“actividades de administración y operación de aeropuertos”*, situación que inclusive es aceptada por el recurrente y consta como hecho probado. Por ello, no se configura el vicio que se invoca.

4.2.3. Acota que, el Tribunal *A quo* no *“busca”* una actividad a la compañía ECOGAL como alega el recurrente, sino que toma en consideración la actividad económica que reporta el

propio contribuyente al 31 de diciembre del 2017, esto es, *“actividades de administración y operación de aeropuertos”* la que, de acuerdo al CIIU, versión 4.0, séptimo nivel, pertenece a la actividad económica *“administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución económica o por contrato”*, que se encasilla en el código *“L”* perteneciente a *“actividades inmobiliarias”*, por lo que, los juzgadores actúan conforme con lo que dispone la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243.

4.2.4. Añade que, en el art. 3 de la escritura de constitución de la compañía ECOGAL, se establece como objeto, *“[1/4] transformar y operar el Aeropuerto Seymour de la Isla Baltra, cantón Santa Cruz, Provincia de Galápagos, conforme los términos del contrato de Concesión; y en general dar ejecución íntegra de dicho contrato”*, por lo que, la modificación del objeto social de 13 de febrero de 2015, no modifica su actividad principal, conforme lo reconoce la propia parte actora. Además, puntualiza que, la base de datos del RUC establece que ECOGAL mantuvo al 31 de diciembre de 2017, como actividad económica principal *“actividades de administración y operación de aeropuerto”*.

4.2.5. En ese contexto, de acuerdo al CIIU, la compañía ECOGAL forma parte del código L6820.03.01, el cual pertenece a la actividad económica *“administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución o por contrato”*, encontrándose dentro del código de actividad económica *“L”* pertenecientes a *“actividades inmobiliarias”*, lo que evidencia que el SRI actúa conforme con los arts. 2 y 4 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes. En virtud de ello, solicita que se deseche el recurso y no se case el fallo recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, por el vicio de **errónea interpretación** de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, dictada el 31 de mayo de 2018, por la Directora General del SRI, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 258, de 8 de junio de 2018.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, que dispone:

“Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [1/4] 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.

El caso quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva que señala el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361), sobre la ***errónea interpretación*** sostiene:

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

6.3. Normas jurídicas que se estiman infringidas. La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas jurídicas:

Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243

dictada el 31 de mayo de 2018 por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 258 de 8 de junio de 2018

“Sexta.- Para efectos de la aplicación del presente acto normativo, se considerará la actividad económica principal reportada al 31 de diciembre de 2017 en el Registro Único de Contribuyentes.”

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver. Se procede a analizar el recurso propuesto por la parte recurrente al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de *errónea interpretación* de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, del 31 de mayo de 2018, dictada por la Directora General del SRI (R.O.S. No. 258, de 8 de junio de 2018), en cuyo fundamento indica que el Tribunal de nivel yerra en el alcance y sentido hermenéutico que se asigna a dicha norma, pues del acervo probatorio se desprende que la *actividad económica principal* de ECOGAL, al 31 de diciembre de 2017, según el RUC es la *“administración y operación de aeropuerto”* y no la *“administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución o por contrato”*, basada en el *“Clasificador Internacional Industrial Único (CIU)”*, versión 4.0. séptimo nivel, publicado en la página del SRI, con un TIE del 2017 de 4.4%.

6.4.1. Como se expuso precedentemente, cuando se invoca el caso 5 del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal 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 se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2. de esta sentencia) y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, en la sentencia se identifican como tales, los siguientes:

(a) La escritura pública de constitución de la empresa Aeropuertos Ecológicos Galápagos

S.A. ECOGAL celebrada el 11 de noviembre de 2008, que no es objeto de cuestionamiento, su art. 3 relativo al objeto social, establece: *“La sociedad tiene por objeto exclusivo, por su cuenta y riesgo, transformar y operar el Aeropuerto Seymour de la Isla Baltra, cantón Santa Cruz, Provincia de Galápagos, conforme los términos del contrato de Concesión; y en general dar ejecución íntegra de dicho contrato.”* (b) Asimismo, mediante escritura pública de 13 de febrero de 2015, se realizan reformas de estatutos de la compañía ECOGAL S.A., y se modifica la cláusula tercera el objeto social, pero no altera su ^a actividad principal^o, conforme lo reconoce la propia parte actora y tampoco es objeto de cuestionamiento de la administración tributaria. (c) Tampoco está en discusión que ECOGAL es concesionario del servicio aeroportuario del Aeropuerto Seymour, Isla Baltra, cantón Santa Cruz, provincia de Galápagos, según contrato celebrado el 15 de abril de 2011. (d) Las facturas que emite ECOGAL el año 2017, corresponden a tasas por servicios aeroportuarios tales como: de aterrizaje, de seguridad, de fuego, rescate y de uso de aerostación, las que demuestran *“la prestación de servicios aeroportuarios y no aeroportuarios de ECOGAL^o”*, lo que tampoco es cuestionado. (e) La base de datos del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del SRI establece que el contribuyente con razón social: Aeropuertos Ecológicos Galápagos S.A. ECOGAL, establecimiento 002, mantuvo al 31 de diciembre de 2017, como actividad económica principal las *“actividades de administración y operación de aeropuertos^o”*. (f) El código de actividad económica que consta detallado para la empresa en el período fiscal 2017, corresponde al literal ^a L^o, cuya descripción de actividad económica corresponde al casillero de *“actividades inmobiliarias^o”*, con un tipo impositivo efectivo promedio (TIE 2017) del 4.4.%, que es la que aplica, la administración tributaria. g) La resolución impugnada se encuentra debidamente motivada.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia en la parte pertinente (numeral 7.7.) señala que, al constar en el período fiscal 2017 como código de actividad económica de ECOGAL, el literal ^a L^o cuya descripción corresponde al casillero de *“actividades inmobiliarias^o”*, el TIE que debe aplicarse es del 4.4.%, por lo que, en este sentido, según la sentencia, *“se cumple por parte de la administración tributaria, con la aplicación de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, de 31 de mayo de 2018, que emite la Directora General del SRI, que establece: “Para efectos de la aplicación del presente acto*

normativo, se considerará la actividad económica principal reportada al 31 de diciembre de 2017 en el Registro Único de Contribuyentes°, en el caso, conforme consta en la base de datos del RUC es la de ^a actividades de administración y operación de aeropuerto°.

6.4.4. En este contexto, el considerando 7.9. agrega que, las ^a actividades de administración y operación de aeropuerto°, de acuerdo con el (CIU) versión 4.0, séptimo nivel, publicado en la página del SRI, forma parte del código L6820.03.01, el cual pertenece a la actividad económica ^a administración de bienes inmuebles a cambio de una retribución o por contrato°, encontrándose dentro del código de actividad económica ^a L° pertenecientes a ^a actividades inmobiliarias°, ello según la sentencia, ^a demuestra que el SRI, aplica el art. 2 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, en concordancia con el art. 4 ibídem. y toma en cuenta también lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, al considerar la actividad económica principal de ECOGAL la reportada al 31 de diciembre del 2017 en el RUC°, con lo que concluyen que, en la resolución impugnada la administración tributaria señaló los hechos a considerar referente a la aplicación de la normativa legal y reglamentaria, así como las conclusiones a partir de dicha aplicación, por lo que, se considera que el acto administrativo cumple con los requisitos formales de la motivación.

6.4.5. Es el fundamento del recurso de casación de la empresa ahora recurrente, admitido por el Conjuez de la Sala, la errada interpretación de la Disposición General 6ta. de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, emitida por la Dirección General del SRI que dispone que: *^a Para efectos de la aplicación del presente acto normativo, se considerará la actividad económica principal reportada al 31 de diciembre de 2017 en el Registro Único de Contribuyentes°, con lo cual, esta Sala de Casación advierte que, la recurrente está de acuerdo que ésta es la norma llamada a regular la controversia, pero en un sentido diverso, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcance; sin embargo, conforme con los hechos probados, la actividad económica principal de la contribuyente es la de ^a actividades de administración y operación de aeropuertos°.*

6.4.6. En definitiva, aún acogiendo la tesitura del recurrente, de que la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, ha sido erróneamente interpretada, reconoce que es la que debía aplicarse en su caso, sin embargo, la fundamentación del recurso se constriñe a cuestionar la

valoración probatoria y a reprochar normas que debían aplicarse en su lugar (art. 4 de dicha resolución por ejemplo), finalmente no se ha establecido o explicado en el recurso de casación cual es la correcta interpretación de la norma, cual es el alcance dado por los jueces y cual es el que debió darse, pues del texto literal de la norma reprochada lo único que puede entenderse es que se considere la actividad registrada en el RUC, lo que evidencia aún más que lo que reprocha no es la errónea interpretación sino falta de aplicación o aplicación indebida. Lo que significa que el error alegado está mal construido; sin mencionar que para su decisión el Tribunal de instancia establece, como hecho probado que, la compañía se encuentra dentro de la actividad económica ^aL° por inmobiliaria, conforme a actividad económica considerada en el RUC.

6.4.7. Por las razones expuestas, no se evidencia el vicio de *errónea interpretación* de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, al amparo del *caso quinto* del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza, sin que esto implique que esta Sala se encuentre de acuerdo con el pronunciamiento de los jueces de instancia, sino que el análisis efectuado responde a la técnica casacional, que al caso concreto ha sido propuesto de forma deficiente conforme queda motivado en líneas precedentes.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta 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 3 de septiembre de 2020, las 08h29, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso y Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación 09501-2019-00392.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea ECOGAL, por el vicio de errónea interpretación de la Disposición General Sexta de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000243, dictada el 31 de mayo de 2018, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CONJUEZ NACIONAL (E)



286106703-DFE

Juicio No. 09501-2022-00221

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 6 de marzo del 2026,

las 15h18. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y Gustavo Adolfo Durango Vela, ponente, Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **09501-2022-00221**.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Felipe Xavier Vivar Jurado, gerente general y representante legal de la compañía NAVEFAR S.A., interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012022RREC027451, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas (SRI) el 18 de enero de 2022, que resuelve negar el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de determinación No. 09202124900903556, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio 2016.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, fijó el objeto de la controversia en los siguientes términos: *“Establecer si la actora desvirtúa las glosas por: (1) Transacciones sin secuencialidad material por USD 158.050,00; (2) Provisiones no deducibles por USD 42.396,67; (3) Transacciones del exterior sin requisitos de deducibilidad (COSMOS AGENCIA MARITIMA SAC) por USD 1.087.780,00 y USD 1.267.611,00; y (4) Remuneraciones pagadas al Representante Legal no aportadas al IESS, por USD 68.181,48, que fueron establecidas por la Administración Tributaria en el Acta de Determinación No. 09202124900903556 por Impuesto a la renta del ejercicio 2016 y ratificadas en la Resolución No. 109012022RREC027451, materia de impugnación en la presente causa.”*

1.3. Mediante sentencia dictada el 6 de junio de 2023, las 08h19, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, resuelve: *“Declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía NAVEFAR S.A. en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en los términos constantes en el presente fallo. EN VIRTUD que la demanda ha sido aceptada parcialmente y, en base a lo establecido en el Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, una vez en firme esta sentencia y luego de la reliquidación conforme*

lo resuelto, se dispone que la suma rendida por concepto de caución para suspender los efectos del acto impugnado y cuya Póliza de Seguro de la Compañía LA UNION Compañía Nacional de Seguros que obra de fojas 325 del proceso judicial, deberá servir como abono a la obligación, de existir un saldo será devuelto al demandante. Es obligación del actor mantener vigente la Póliza de Seguro, considerando que la misma está actualmente vencida."

1.4. Tanto el representante legal de la empresa NAVEFAR S.A. como el Director Zonal 8 del SRI, interponen sendos recursos de casación (fs. 533 - 538 y 542 - 550), en contra de la referida sentencia, mismos que son calificados de oportunos por el Tribunal de instancia en autos de 19 y 20 de julio de 2023 respectivamente, por lo que se remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Con providencia de 11 de septiembre de 2024, las 15h47, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispone a la parte demanda aclarar y completar su recurso de casación, cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio de 30 de septiembre de 2024, las 16h25, admite a trámite ambos recursos, por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior):

1.5.1. Recurso de casación de la compañía NAVEFAR S.A.:

Por el caso quinto: Respecto de ^aGlosa por transacciones del exterior sin requisitos de deducibilidad (COSMOS AGENCIA MARÍTIMA SAC) por USD\$ 1.087.780,00 y 1.268.611,00; por el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 8 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), 10 y 16 de la ley de Régimen Tributario Interno (LRTI en lo posterior).

1.5.2. Recurso de casación del Director Zonal 8 del SRI:

Por el caso segundo: Respecto de ^aGlosa por Provisiones no deducibles por el valor de \$ 42.396,67°; por falta de motivación por apariencia en el vicio de incoherencia decisional, infringiendo los arts. 76 literal l) de la CRE, 89 del COGEP; y, 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ).

Por el caso quinto: a) ^aGlosa por transacciones sin secuencialidad material por 4.157.350°, por el vicio de **aplicación indebida** del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la **falta de aplicación** del art. 17 del Código Tributario; y, b) ^aGlosa por Remuneraciones pagada a Representante Legal no aportadas al IESE, por USD 68.181.48°, la **falta de aplicación** del art. 11 de la ley de Seguridad Social.

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 4 de diciembre del 2024, a las 11h00, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa no. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio no. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3. En virtud del sorteo de 11 de febrero de 2026, las 16h50, constante en oficio No. 299-SG-CNJ-SLL-2026, de esa misma fecha, suscrito por el doctor Marco Rodríguez Ruiz, Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, que por licencia concedida por el Pleno al titular Dr. José Suing Nagua, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3.- 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 manifestó la procuradora judicial del SRI, en la audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 5 de marzo de 2026, a las 11h00**; sin embargo

al constatar por parte de secretaría que el representante legal de la compañía NAVEFAR S.A. no ha comparecido ni presencial ni telemáticamente, debe declararse el abandono del recurso de la compañía pues el Abg. André Hablich no tiene procuración judicial para actuar en esta audiencia. En cuanto a dicha pretensión, esta Sala resolvió:

3.1. Recurso de casación de NAVEFAR S.A.: Los abogados de la empresa, haciendo mal uso del derecho a la defensa, pretendieron el diferimiento de la audiencia de casación por cuarta vez, pues según se desprende de los autos: **1)** Con providencia de 1 de octubre de 2025, el señor Juez Ponente acepta el diferimiento solicitado por la parte actora, de la audiencia señalada para el día jueves 2 de octubre de 2025, a las 11h00, por certificado médico otorgado por el galeno Luis Bayas Cevallos. **2)** Mediante providencia de fecha 21 de octubre de 2025, se señala audiencia para el día jueves 11 de diciembre de 2025, a las 11h00, sin embargo, el 10 de diciembre de 2025, el procurador judicial de la compañía actora solicita nuevamente se difiera la audiencia señalada, por certificado médico otorgado por el mismo Dr. Luis Bayas Cevallos, el mismo que se acepta en providencia del mismo día, advirtiendo que no se admitirá otro diferimiento, siendo este *°por la última vez°*. **3)** La audiencia señalada para el 5 de marzo de 2026, a las 11h00, fue notificada con providencia del 22 de enero de 2026, esto es, con más de un mes de anticipación a la fecha fijada para que tenga lugar la misma, de forma que las partes puedan tomar las medidas pertinentes para garantizar el derecho de sus representados a comparecer, y, ejercer su defensa; en la que se advirtió que la audiencia se llevará a cabo de forma presencial y/o telemática. **4)** Con fecha 4 de marzo de 2026, el Abg. André Hablich Paz, autorizado por el señor Felipe Xavier Vivar Jurado, gerente general de la compañía NAVEFAR S.A., solicita un nuevo diferimiento de la audiencia *a fin de que mi defensa pueda contar con el tiempo necesario para preparar una defensa técnica en debida forma°*, la que es negada en providencia de la misma fecha y se confirma la realización de dicha audiencia en la fecha y hora señalados con antelación. **5)** Por último, el mismo día de la audiencia, solicita se difiera la audiencia, con el nuevo argumento de que el gerente ha salido del país, el 27 de febrero de 2026, esto es mucho después de haber sido convocado a la audiencia del 5 de marzo de 2025, por lo que tuvo pleno conocimiento de que ésta se encontraba ya dispuesta y agendada, y a pesar de ello no se tomaron las precauciones del caso para que pueda llevarse a cabo la misma. Dicho pedido de diferimiento con una nueva razón, minutos antes de la audiencia, se lo niega y se advierte que se aplicará la sanción prevista en el art. 131.4 del COFJ. Se hace constar que el Abg. Hablich se conectó telemáticamente a la audiencia, pero sin procuración judicial, mientras que el representante legal de la compañía no lo hizo.- Se hace notar la conducta repetitiva de la parte accionante, al presentar escritos de diferimiento justamente el día anterior a la fecha fijada para la audiencia de casación, lo que denota un abuso del

derecho y una posible intención de dilatar la realización de la audiencia.

3.2. Con estos antecedentes, siendo el día y hora señalados, el Juez ponente solicita a la señora secretaria se sirva certificar las personas que se encuentran presentes y su acreditación para intervenir en la presente audiencia. La señora Secretaria Relatora de la Sala manifiesta y certifica que: Telemáticamente se interconectan dentro de la plataforma zoom, la Abg. Beyalline Romo Molestina en calidad de procuradora judicial del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas; que se encuentra conectado el Abg. André Hablich Paz, sin procuración del Gerente que no asiste ni presencial ni telemáticamente. Ante esta circunstancia doctor Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Ponente, al tenor de lo dispuesto en el art. 87 numeral 1 del COGEP y al no haberse constatado caso fortuito o fuerza mayor, luego de la deliberación correspondiente declaró el abandono del recurso de casación propuesto por la empresa NAVEFAR S.A., conforme consta en la grabación magnetofónica que se incorpora al expediente de casación en un cd.

3.3. El auto interlocutorio de abandono, además se fundamenta en las siguientes consideraciones: La Constitución de la República del Ecuador, al referirse al debido proceso establece que ésta es una garantía de estricto cumplimiento en los ámbitos de orden público, la misma que debe aplicarse a todos los casos y procedimientos, es decir los órganos de la administración pública están en la obligación de respetar y hacer respetar aquellos principios y derechos que se encuentran regulados en el ámbito de la jurisdicción común o especializada; aspectos previstos en los arts. 11, 75, 76 y 77 de la CRE. La Corte Constitucional refiriéndose a la garantía del debido proceso, establece que: *“ (...) es un conjunto de garantías que permiten tramitar adecuadamente cada procedimiento, asegurando la defensa. Estas condiciones mínimas son obligatorias y esenciales, desde el inicio de un proceso hasta la resolución judicial, manteniéndose inviolables durante toda la tramitación. Esta Corte se ha referido a este derecho constitucional como el eje articulador de la validez procesal cuya vulneración constituye un atentado grave, no solo a los derechos de las personas en una causa, sino que representa una vulneración al Estado y a su seguridad jurídica, puesto que precisamente estas normas del debido proceso son las que establecen los lineamientos que aseguran que una causa se ventile en apego al respeto de derechos constitucionales y a máximas garantistas, como el acceso a los órganos jurisdiccionales y el respeto a los principios, valores y garantías constitucionales”*. (Sentencia No. 011-09-SEP CC, Caso: 0038-08-EP, R.O. S. No. 637-S de 20 de julio de 2009).

3.4. La realidad procesal que la casación según el Código Orgánico General de Procesos, normado en el Libro Tercero, Título IV, Capítulo IV de este cuerpo legal y con observancia al principio de

inmediación de conformidad con lo previsto en el artículo 272, en concordancia con el artículo 93 del mismo cuerpo legal, al finalizar las audiencias del recurso de casación debe emitir ^a (¼) su decisión en forma oral (¼)°; pues, el Tribunal no podría cumplir con este mandato legal que se fundamenta en el principio de inmediación si las partes procesales no comparecen personalmente o telemáticamente, dando cumplimiento a las circunstancias previstas en el artículo 86 del Código Orgánico General de Procesos. Ahora bien, como se ha mencionado, el artículo 76 de la Constitución de la República determina que ^a En todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso (¼)°, norma constitucional que tiene concordancia con el artículo 82 ibídem, que en su parte pertinente establece: *“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”* El contenido de los artículos transcritos permite colegir principios sobre los cuales se rige el sistema oral, destacando al principio de inmediación, cuya naturaleza jurídica exige la comparecencia de las partes en forma personal o telemática a las audiencias, o a su vez de su abogado defensor con procuración judicial. El artículo 272 del COGEP, dispone que el recurso de casación se fundamentará en audiencia conforme a las reglas generales de las audiencias, reglas que se hallan previstas en el Libro II del Título primero del artículo 86 ibídem, mismas que señalan: *“Las partes están obligadas a comparecer personalmente a las audiencias, excepto en las siguientes circunstancias: 1.- Que concurra procurador judicial con cláusula especial o autorización para transigir. 2.- Que concurra procurador común o delegado con la acreditación correspondiente, en caso de instituciones de la administración pública. 3.- Cuando a petición de parte la o el juzgador haya autorizado la comparecencia a través de videoconferencia u otro medio de comunicación de similar tecnología.”*

3.5. Abandono.- En el presente caso el Tribunal convocó a la audiencia para fundamentación del recurso de casación presentado por el señor Felipe Xavier Vivar Jurado, gerente general y representante legal de la compañía NAVEFAR S.A, para el día jueves 5 de marzo 2026, a las 11h00, de forma presencial o telemática; siendo el día y hora señalados para que se lleve a cabo dicha diligencia, no comparece el recurrente, actora en instancia y el abogado que comparece no está debidamente autorizado con procuración judicial, en virtud de lo que, conforme a lo previsto en el art. 87 del COGEP, que establece: *“En caso de inasistencia de las partes se procederá de acuerdo con los siguientes criterios: 1. Cuando quien presentó la demanda o solicitud no comparece a la audiencia correspondiente, su inasistencia se entenderá como abandono (...)°*; al no haber comparecido en el día y hora señalados el representante de NAVEFAR, esta Sala de Casación declaró el abandono del recurso de casación interpuesto por la parte actora.

3.6. Visto las actuaciones tanto de los abogados patrocinadores de la parte actora, del representante legal de NAVEFAR S.A. y del médico facultativo Dr. Luis Bayas Cevallos que ha concedido sendos certificados de reposo, esta Sala de Casación de la Corte Nacional de Justicia considera que, existen méritos suficientes para que se analice tales hechos y conductas, y se dispone oficiar con copias del expediente casacional tanto al Consejo de la Judicatura como a la Fiscalía General del Estado, para que en ejercicio de sus competencias, y de ser el caso, inicien las investigaciones que correspondan.

4. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR ZONAL 8 del SRI.- La procuradora fiscal del SRI, en su recurso de casación denuncia que la sentencia incurre en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, con los siguientes argumentos:

4.1. Sobre la *“Glosa por transacciones sin secuencialidad material por 157.350.00”* con fundamento en el caso **5** por incurrir en la **aplicación indebida** del art. 10 de la LRTI y la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario, lo cual considera determinante en la decisión.

4.2. Transcribe un fragmento de la sentencia (punto 7.2.7.) y advierte que, es evidente la infracción al art. 17 del CT, pues de su lectura se desprende que el hecho generador de la obligación tributaria se encuentra limitado al presupuesto legal previamente establecido; la calificación y delimitación del mismo se puede realizar de dos formas: una por la esencia y naturaleza del acto jurídico y la otra, atendiendo conceptos económicos, en relación a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. En tanto que, las normas internacionales de contabilidad al referirse al principio de esencia sobre la forma, establecen que, *“la contabilidad enfatiza el aspecto económico de las transacciones y eventos, aun cuando la forma legal pueda discrepar y sugerir tratamiento diferente. En consecuencia, las transacciones y eventos deben ser considerados, registrados y revelados en concordancia con su realidad y sentido financiero y no meramente en su forma legal”*.

4.3. En correlación con lo manifestado en el punto anterior, refiere que *“Como podemos apreciar tanto la normativa tributaria como las normas de contabilidad que rigen el ordenamiento jurídico ecuatoriano, contemplan para la calificación del hecho generador el uso del principio de la realidad económica o prevalencia de la realidad económica, cuya finalidad no es más que la de contrarrestar el uso de un hecho imponible fiscalmente con el pago del impuesto; dicho de otra forma, este principio ha sido presupuestado en las normas como una medida fiscal contra la evasión y la elusión fiscal, toda vez que se aplica a hechos que hipotéticamente responden a la ocultación total o parcial*

de un hecho gravable verificado previamente en la norma, sin afectar en ningún momento con la naturaleza y espíritu del texto legal concebido por el legislador.°

4.4. El principio de realidad económica ha sido acogido por la legislación tributaria internacional, la doctrina existente y la jurisprudencia nacional como internacional, coincidiendo todas en que para la calificación del hecho generador bajo este principio, *“es imperativo observar las situaciones económicas que efectivamente existan con independencia de las formas jurídicas”*; lo que implica que en principio va a existir una controversia entre la realidad económica que presenta la empresa y la norma legal que el contribuyente pretende aplicar o la instrumentalización jurídica, adoptada para tal fin. La norma no podría ser más categórica en cuanto a la facultad plena de calificar los hechos generadores consistentes en actos jurídicos, conforme a su esencia sobre la forma adoptada por los contribuyentes; y el criterio para calificar el hecho generador deberá tomar en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan.

4.5. Invoca el fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador Nro. 127-2007 y su aclaración, para señalar que, conforme lo ahí expuesto, *“es necesario más que el mero registro contable, exhibición de medios de pago o la entrega de documentación inconsistente para reputar la existencia de una transacción económica; puesto que para poder verificar la realidad de los hechos manifestados por las partes en el proceso, la Sala de instancia además debió de analizar todos los hechos que obran del proceso; tenía la obligación de aplicar lo establecido en el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario con el fin de calificar correctamente la esencia económica de la transacción esto es que los planos presentados no cuentan con la firma de responsabilidad así como fecha de emisión en el caso de la operación de GORMAN JEFFREY GREGG; o la propuesta de los servicios tenga como fecha 14 de julio de 2015 en la transacción de CLIPPER ENERGY SUPPLY COMPANY; o en su defecto que el informe técnico no detalla horas de prestación de los servicios jurídicos, detalle de los contratos en lo que refiere a la transacción de APOLO ABOGADOS S.A. APOLOLAW.”*°

4.6. De los párrafos anteriores se desprende que el mandato que contiene el segundo inciso del art. 17 del CT, a más de ser claro e incondicional para la administración tributaria en la calificación del hecho generador, dispone también que los actos del sujeto pasivo deberán tener suficiente sustancia económica para ser respetados para fines tributarios y a los principios generales que rigen la tributación. Es decir, se trata de examinar tanto la *“sustancia económica objetiva de las transacciones”* como la *“motivación de negocios subjetiva que está detrás de las mismas”*°, por lo que al SRI le

corresponde calificar el hecho generador conforme a su verdadera esencia, para lo cual en el presente caso fue imprescindible analizar las condiciones económicas.

4.7. Afirma que, el Tribunal de instancia ha prescindido de estos hechos, al basarse únicamente en las formalidades sin tomar en consideración la esencia de las transacciones para declarar la real prestación del servicio y proceder a reconocer la existencia de dichos gastos (apartados 7.2.5 al 7.2.7. del fallo).

4.8. Establece como parte de la proposición jurídica, la aplicación indebida del art. 10 de LRTI, pues en su parecer, el Tribunal A quo no analizó los factores referentes a la realidad económica de las transacciones. Es deber del casacionista fundamentar correctamente su recurso, lo que en doctrina se conoce como proposición jurídica completa (determinar cuál norma fue indebidamente aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídica de la decisión judicial), por estos motivos en la sentencia recurrida se aplicó indebidamente el art. 10 de la LRTI para considerar gastos como deducibles sin aplicar el 2do. inciso del art. 17 del Código Tributario y que, equivocadamente el Tribunal A quo, consideró las transacciones observadas como gastos deducibles según lo referido en el mencionado art. 10.

4.9. Continúa señalando que, de la simple lectura de la sentencia se evidencia la aplicación indebida de la norma antes enunciada, puesto que la Sala en un intento de justificar y declarar la deducibilidad de los gastos sin esencia económica, restringe o limita la existencia y deducibilidad de estos gastos en el mero hecho de la existencia de soportes documentales sin considerar que, los planos presentados no contaban con la firma de responsabilidad así como fecha de emisión en el caso de la operación con GORMAN JEFFREY GREGG, o la propuesta de los servicios tenga como fecha 14 de julio de 2015 en la transacción con CLIPPER ENERGY SUPPLY COMPANY; o en su defecto que el informe técnico no detalla horas de prestación de los servicios jurídicos, detalle de los contratos en la transacción con APOLO ABOGADOS S.A. APOLOLAW; en el presente caso bastaba la simple aplicación del art. 17 del Código Tributario a los hechos verificados por el Tribunal para calificar el hecho generador en base a la esencia y no a la forma y no aplicar indebidamente el art. 10 de la LRTI.

4.10. Finalmente, reitera que, el vicio alegado es determinante en la parte dispositiva del fallo, pues en virtud de que la litis se trabó en asuntos que rebasan los fundamentos de derecho y en base a lo expresado por el principio de IURA NOVIT CURIA, el juez aplicó indebidamente el art. 10 de la LRTI, en su lugar debía aplicar el art. 17 del Código Tributario al momento de calificar los actos del sujeto pasivo, y no eludir dicha obligación encasillando la litis y los hechos en meras formalidades

que quebrantan el principio de la esencia sobre la forma.

4.11. En cuanto a la *“Glosa por Provisiones no deducibles por \$42.396,67°* denuncia la violación contemplada en el **caso 2**, específicamente por cuanto la sentencia no se cumple el requisito de motivación por falta de coherencia, transgrediendo los arts. 76.7.1) de la CRE, 89 del COGEP y 130 del COFJ; ya que en el presente caso dice (escrito de ampliación) que: *“estamos frente a una apariencia de motivación en su vicio de incoherencia decisional toda vez que se verifica una contradicción entre la conclusión final de la argumentación referente a la glosa de Provisiones no deducibles; esto es en el caso sub judice se observa en los considerandos 7.3.4 que el Tribunal a quo refiere sobre esta glosa que la perito Ing. Viviana Chacón solicitó a la compañía NAVEFAR S.A. el detalle de antigüedad de cartera al 31 de diciembre de 2016; seguidamente el Juzgador en líneas posteriores de este considerando describe verificado el reporte de antigüedad de cartera y concluye por su parte en el numeral 7.3.6 sobre los registros contables se encuentra probado la antigüedad de la cartera que se establece el gasto provisionado; es decir que estamos ante documentación diferente: 1) detalle; 2) reporte y 3) registro contable los cuales difieren el uno del otro; tanto es así que en la página 24 de 26 del informe pericial de NAVEFAR S.A. en el acápite IV. Documentos de Respaldo se indica en el Anexo No. 2 se indica: Detalle de antigüedad de cartera al 31 de diciembre de 2016 por lo que claramente se configura el vicio acusado al no haber concluido sobre esta glosa precisamente por el detalle de antigüedad de cartera que refiere verdaderamente la perito Chacón.”*

4.12. Considera que, la transgresión a la garantía de motivación ante la incoherencia decisional se da en el momento que no se observa previamente aspectos que refieren a registros contables que permitieran el cálculo de la provisión de cuentas incobrables; y ello inclusive se puede confirmar de la misma descripción dada en el anexo 2 que no refiere sino únicamente al detalle de antigüedad, así como a facturas de ventas. Afirma que El Tribunal no puede deslindarse o exonerarse de su deber de motivar el fallo al indicar sobre registros contables que no fueron descritos en la premisa inicial dentro del considerando 7.3.4., 7.3.5 y 7.3.6; por lo que le corresponde al Órgano Juzgador como autoridad competente el motivar su decisión, pues no por la sola razón de mencionar que acoge el análisis y conclusiones de la perito de la compañía NAVEFAR S.A. se está cumpliendo con el requisito de motivación.

4.13. Transcribe el contenido de los numerales 7.3.4 y 7.3.6. y señala que, como es conocido y previamente se explicó la incoherencia se presenta, cuando de los hechos fácticos se desprenden aquellos que no tienen nada que ver con la relevancia del caso, por ende, provocan que la norma que

se está aplicando no sea válida para resguardar el derecho y sobre todo la garantía de la motivación; pero también, podemos determinar que puede existir incoherencia en la norma, por cuanto no se ajusta a la realidad de los hechos.

4.14. De la revisión de la sentencia, continúa, se determina claramente como entre los medios probatorios aportados, *“se detalla precisamente el informe pericial de la compañía NAVEFAR S.A. y sus anexos; no obstante al momento de realizar el análisis el Tribunal a quo a esta glosa ha señalado aspectos que son discordantes toda vez que ha indicado registros contables así como un detalle de antigüedad y registro de antigüedad de la cartera en la que se establece el gasto provisionado; al describir inicialmente el Tribunal a quo sobre un detalle y concluir en registros contables se aleja de la realidad de los hechos más aún si la perito de su mismo informe pericial no menciona registros contables sino Detalle de antigüedad de cartera al 31 de diciembre de 2016 que no es lo mismo a un documento contable que indica el Juzgador”*.

4.15. Finalmente, establece que frente a lo señalado, los jueces al resolver esta glosa que refiere a otro tipo de documentación por parte de la perito y que el *“Tribunal expone por su parte tres cosas diferentes: detalle de antigüedad, reporte de antigüedad y registros contables y que con éstos últimos es donde se encuentran probado los años de experiencia, se devela entonces un contraste de los hechos con el derecho y la conclusión sobre esta glosa lo cual a toda vista se obtiene el vicio señalado por falta de motivación al tornarse incoherente el análisis referente a esta glosa”*. Con cuyo antecedente, concluye que: *“En concreto, lo previamente explicado muestra señores Magistrados sin lugar a dudas el vicio de falta de motivación por incoherencia en la sentencia”*^{4°}

4.16. En relación a la **“Glosa por remuneraciones pagadas al representante legal no aportadas al IESS, por USD 68.181,48”**; denunciada por el caso quinto la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social.

4.17. Luego de transcribir la norma denunciada (art. 11 LSS) y el considerando 7.5.6 de la sentencia, se verifica que el Tribunal A quo no ha aplicado lo dispuesto en la norma denunciada y sustenta el vicio mencionando: *“se entenderá como materia gravada a todo ingreso regular susceptible de apreciación pecuniaria, es decir que en el presente caso la parte percibía habitualmente honorarios; y éstos de conformidad con la norma previamente citada debían ser aportados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social para que dichos gastos declarados por el contribuyente sean considerados como deducibles para impuesto a la renta. No obstante, el Tribunal no aplica dicha*

disposición legal que señala que la materia gravada se considera a todo ingreso regular, es decir continuo, percibido periódicamente, por el afiliado. En el presente caso estamos bajo los presupuestos de dicha disposición legal: ingreso frecuente percibido por el representante legal°.

4.18. Señala que, resulta evidente que el Tribunal debía aplicar el art. 11 de la Ley de Seguridad Social pues estamos frente a un ingreso percibido de forma regular y que para efectos tributarios de deducibilidad, dicho rubro debió ser aportado al IESS; y de haberse aplicado como corresponde el referido artículo se habría llegado a la convicción que dicha norma establece que al ser regular ese ingreso percibido por los representantes legales, éste se circunscribe en materia gravada razón por la cual debía ser materia de aportación; por lo antes expuesto se ha evidenciado que el Tribunal a quo omitió en su resolución dicha norma de derecho que era determinante en la parte dispositiva de la sentencia.

4.19. Contestación del recurso de casación por la parte actora.- De la revisión del expediente, se observa que, la compañía NAVEFAR S.A. no ha dado contestación al recurso de casación admitido al SRI.

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios contemplados en el art. 268 del COGEP:

5.1. Recurso de casación del Director Zonal 8 del SRI: Por el caso segundo: Respecto de ^aGlosa por Provisiones no deducibles por el valor de \$ 42.396,67°; la falta de motivación en su vicio de incoherencia decisonal, infringiendo los arts. 76 literal l) de la CRE, 89 del COGEP; y, 130 numeral 4 del COFJ. **Por el caso quinto: a)** ^aGlosa por transacciones sin secuencialidad material por 4.157.350°, la aplicación indebida del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la falta de aplicación del art. 17 del Código Tributario; y, **b)** ^aGlosa por Remuneraciones pagada al representante legal no aportadas al IESS, por USD 68.181.48°, la falta de aplicación del art. 11 de la ley de Seguridad Social.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

^a Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 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. (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o

6.1.1. El **caso 2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación. El cual es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

6.1.2. El **caso 5** se refiere a los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

6.2. Consideraciones doctrinarias.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359 y 361 sobre la **falta de aplicación**:

^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 típica^o, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto^{1/4}^o. La 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

En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta:

^a...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla^o.

6.3. Normas jurídicas violentadas.- Los recurrentes manifiestan que se han infringido 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: (^{1/4}) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (^{1/4}) 1) 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^o.*

Código Orgánico General de 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.^o

Código Orgánico de la Función Judicial

*^aArt. 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: (1/4) 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; (1/4)^o*

Código Tributario

*^aArt. 17.- **Calificación del hecho generador.-** Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.^o*

Ley de Seguridad Social

*^aArt. 11.- **Materia Gravada.-** Para efectos del cálculo de las aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal, en cada una de las categorías ocupacionales definidas en el artículo 9 de esta Ley. (1/4)*

Ley de Régimen Tributario Interno

*^aArt. 10.- **Deducciones.-** En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta*

a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (1/4) 9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo, en otras leyes de carácter social, o por contratos colectivos o individuales, así como en actas transaccionales y sentencias, incluidos los aportes al seguro social obligatorio; también serán deducibles las contribuciones a favor de los trabajadores para finalidades de asistencia médica, sanitaria, escolar, cultural, capacitación, entrenamiento profesional y de mano de obra. Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley°.

6.4. RECURSO DE CASACIÓN DEL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SRI: Por el caso DOS, la administración tributaria recurrente, denuncia que, en la sentencia al resolver la ^a **glosa por provisiones no deducibles por US \$ 42.396,67°**, conforme los parámetros de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional incurre en la deficiencia motivacional por apariencia, por efectuar un análisis incoherente (decisional), infringiendo los arts. 76.7.1) de la CRE, 89 del COGEP y 130.4 del COFJ.

6.4.1. En la sentencia en el punto 7.3. consta lo siguiente: **i)** El alegato de la actora sobre este rubro se concreta en desvirtuar las diferencias establecidas entre el detalle de antigüedad de cartera al 31 de diciembre de 2016 y la conciliación con la declaración de impuesto a la renta de la compañía. Que en el informe pericial que acompaña a la demanda consta el cálculo de gastos por concepto de provisión de cuentas incobrables de conformidad con lo previsto en el numeral 11 del art. 10 de la LRTI; con dicho cálculo se aprecia que la provisión acumulada al cierre del ejercicio económico 2016 (casillero 317 de la declaración de impuesto a la renta) no excede del 10% de la cartera total (7.3.1). **ii)** El SRI, señala que, en el acto impugnado ratificó como no deducible el gasto de provisión de cuentas incobrables por el valor de USD 42.396,67, por cuanto el contribuyente no proporcionó los registros contables que permitan el cálculo de la provisión de cuentas incobrables previstas en la cuenta No. 5020101056 denominada ^aCTAS. INCOBRABLES°, por lo tanto, no le permitió observar el cumplimiento de la normativa tributaria para su deducibilidad (7.3.2). **iii)** Se remite al contenido del

acto impugnado y transcribe del punto 24.3.6 lo siguiente: *“¹/₄ Sin embargo, el contribuyente no presentó la información solicitada providencia de pruebas No. 109012021PFREC003657, esto es, el detalle de cada uno de los cobros de cartera realizados a los clientes no relacionados de NAVEFAR S.A. en el período 2016 y detalle de las bajas de cuentas por cobrar realizadas en el mencionado período fiscal, así como tampoco presentó los respectivos registros contables y los mayores contables pertinentes que permitan validar la información registradas en los detalles solicitados, razón por la cual (¹/₄) considera procedente ratificar en su totalidad como gasto no deducible el monto de USD 42.396,67¹/₄° (7.3.3). iv) Se refiere a las pruebas practicadas por las partes; en concreto la experticia efectuada por la Ing. Viviana Naranjo Chacón, en tanto que la demandada practicó como prueba la información presentada por el contribuyente en sede administrativa (7.3.4 y 7.3.5). Con ello el Tribunal formó su elemento de convicción y concluye que: *“del informe pericial de la perito de la actora, quien en la audiencia de juicio realizó una explicación del sistema contable de la compañía NAVEFAR S.A. lo cual se verifica de los documentos anexo a su informe pericial que le fueron proporcionados, esto de los registros contables en que se encuentra probado la antigüedad de la cartera en el que establece que el gasto provisionado por concepto de cuentas incobrables se encuentra dentro de los límites que dispone el numeral 11 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Tribunal acogiendo el referido informe, resuelve considerar como gastos deducible el valor de USD 42.396,67.°* Por lo cual se da de baja la glosa por este concepto.*

6.4.2. De las transcripciones efectuadas, se advierte que la construcción argumentativa del Tribunal de instancia, se concentra en verificar si la empresa actora logra desvirtuar las diferencias encontradas por el SRI en la cuenta provisión por cuentas incobrables; del análisis exhaustivo de la experticia de la perito de la parte actora concluye que se ha probado la antigüedad de la cartera así como el límite de la provisión previsto en el numeral 11 del art. 10 de la LRTI; en ese sentido, dentro de facultad exclusiva de apreciar y valorar la prueba, concluye que, el gasto provisionado por concepto de cuentas incobrables debe ser reconocido como deducible.

6.4.3. Esta Sala de Casación advierte que, la conclusión esgrimida por los jueces de instancia, contiene una carga argumentativa suficiente, que garantiza el cumplimiento de la garantía de motivación conforme el criterio rector dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, pues la decisión adoptada deviene de su ejercicio exclusivo de apreciación de la prueba, el cual ha sido establecido de forma coherente y con sustento en la norma tributaria que permite su reconocimiento (art.10.11 de la LRTI).

6.4.4. Una vez que se ha verificado el cumplimiento de la garantía de la motivación, esta Sala considera pertinente dejar evidenciado que si bien, el vicio ha sido denunciado por incoherencia decisonal, lo que correspondía sustentar es si existía contradicción entre los considerandos y la conclusión o decisión, la recurrente ha señalado que: *“ toda vez que al momento de dirimir sobre esta glosa no se observa previamente aspectos que refieran a registros contables que permitieran el cálculo de la provisión de cuentas incobrables; y ello inclusive se puede confirmar de la misma descripción dada en el anexo 2 que no refiere sino únicamente a detalle de antigüedad así como a facturas de ventas.”*; de lo cual queda claro que la denuncia presenta argumentos de otro de los vicios que puede darse cuando la motivación es aparente, error de selección por parte de la recurrente que no puede ser subsanado debido a la formalidad del que se encuentra investido el recurso extraordinario de casación en nuestro ordenamiento jurídico.

6.4.5. En ese sentido, la deficiencia motivacional denunciada, esto es de insuficiencia, no se verifica, pues la sentencia contiene una estructura mínimamente, esto es: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021 párrafo 22), por lo que, se concluye que, el Tribunal ha hecho un ejercicio jurisdiccional completo, pues los errores denunciados no vulnerarían la motivación pues esta garantía *“ exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta”*; por lo tanto, si *“ una motivación, a pesar de ser suficiente, es incorrecta, la garantía de motivación no se vulnera”* (sentencia 1852-21-EP/25, 14 de febrero de 2025, párrafos 15 y 16). Ello deja entrever que la interposición del recurso de casación, obedece a una mera inconformidad sobre lo resuelto en la sentencia y no a la falta de una estructura mínimamente completa integrada por una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente.

6.5. Análisis del CASO 5.- Sobre la configuración de este caso, el SRI denuncia las siguientes glosas: 1. *“ Transacciones sin secuencialidad material”*, y 2. *“ Remuneraciones pagadas al representante legal no apartadas al IESS”*; las cuales se pasa a analizar, sin perder de vista que, por el caso 5 se parte de la aceptación de los hechos ciertos y probados en la sentencia.

6.5.1. Sobre la Glosa por *“ transacciones sin secuencialidad material por 157.350,00”*, se alega la *aplicación indebida* del art. 10 de la LRTI y la *falta de aplicación* del art. 17 del Código Tributario. De la sentencia se tiene que: i) No es controvertido que el acto impugnado ratificó la glosa por cuanto consideró que, el contribuyente no demostró la secuencialidad material y formal en los casilleros 7176 *“ gasto de transporte”*; 7197 *“ gasto mantenimiento y reparaciones,”* 7224 *“ gastos de operaciones de*

regalías, servicios técnicos administrativos relacionados locales° y 7230 ^agastos operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos no relacionados locales°. ii) La actora, ha demostrado con documentos de soporte cada uno de los gastos observados, así: Factura No. 259 de fecha 1/6/2016, proveedor Jeffrey Gorman, por valor de USD 116.579,50 por concepto de Asesoría profesional; Factura No. 258 de fecha 2/1/2016, de Jeffrey Gorman, por el valor de USD 10.420,50, de la cual se desconoce la deducibilidad de US\$ 700,00 por no haberse justificado ese valor; Factura No. 6570 de fecha 1/8/2016 del proveedor Clipper Energy Supply por el valor de USD 23.550,00 por concepto Diseño de Tubería; y, Factura No. 1227 de fecha 4/8/2016 del proveedor Apolo Abogados S.A. por el valor de USD 7.500,00, por concepto de Asesoría profesional, que totalizan USD 158.050,00, de lo cual desvanecen US \$157.350,00 y confirman UD \$700,00.

6.5.2. Los jueces de instancia identifican la práctica de prueba de cada una de las partes, y señalan que el SRI ha reproducido las que constan en el expediente administrativo, mientras que la de la actora, dicen: *“7.2.7. De las pruebas aportadas por las partes procesales el Tribunal ha podido verificar, específicamente del informe pericial de la perito Viviana Naranjo Chacón, que los gastos incurridos por la empresa actora han sido justificados, toda vez que se han demostrado los documentos soportes de cada uno de los gastos observados por la administración tributaria;[1] es así que respecto al pago del proveedor Jeffrey Gorman y a la Carta (sic) cuestionada por corresponder al año 2015, la Perito dejó aclarado que el proyecto comenzó en el año 2015 y que la transferencia por USD 35.750, fue realizada como anticipo, en el 2015 y en la referida carta consta a quien fue autorizado dicho pago. Dentro de los pagos consta en la Carta (sic), las condiciones de pago, en que se autoriza el pago de 25% USD 35.750, a nombre del señor Nicolás Santos, en el correo adjunto está la solicitud que los pagos se efectúen al señor Nicolás Santos (fojas 31 a 32 vueltas); constan el Diseño de flotación para remolque (fojas 35 a 47) y el Procedimiento para instalación de Ánodos (fojas 48 a 61). En relación a la transacción con el proveedor Clipper Energy Supply, por USD 23.550,00, respecto a los planos observados, tal como indica la perito, la falta de firma de responsabilidad en los planos, no es requisito para desconocer el gasto en que ha incurrido la empresa actora, toda vez que ha quedado demostrado con la prueba pericial, en la que se dejó señalado que la actora presentó toda la documentación que soporta el gasto, y que las facturas fueron emitidas, que los planos si están y que el servicio fue prestado; lo que evidencia la secuencialidad material y formal del gasto. En cuanto a las transacciones de Apolo Abogados, por USD 7.500,00, tal como se dejó indicado por la perito en su informe, que se le presentó informe de servicios profesionales en el trámite de importación para la reexportación y que dentro de la auditoría la compañía tiene un gasto del Estudio Jurídico Apolo Abogados. Le fue presentado el informe firmado por Apolo Abogados de fecha 8 de abril de 2016 (foja 130) con toda la información*

para sustentar el gasto. Considerando, además, que la documentación de soporte: comprobantes de venta, comprobantes de retención en la fuente, asiento de diarios, comprobantes de egreso, y pagos relacionados a las facturas fueron validados por la Administración tributaria. Por todo lo expuesto el Tribunal considera que, con la prueba aportada por la actora, el gasto por el valor de USD 157.350,00 es deducible del impuesto a la renta del ejercicio 2016, no considerándose el valor de USD 700,00 relacionados a la factura No. 258 del señor Jeffrey Gorman por no haberse justificado dicho valor, según peritaje.º (sic)

6.5.3. En ese sentido, la controversia para el reconocimiento del gasto gira en torno a la justificación de la secuencia formal ± material de las transacciones; respecto a lo cual, los jueces de instancia para formar su elemento de convicción, acogen el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo, como expresión de su facultad de apreciación de la prueba, pues ha sido debidamente sustentado en audiencia de juicio y sus respectivos anexos, sobre las transacciones observadas por el SRI, señalan como hechos ciertos: 1) Respecto al pago al proveedor Jeffrey Gorman: constan el Diseño de flotación para remolque (fojas 35 a 47) y el Procedimiento para instalación de Ánodos (fojas 48 a 61), y la carta de autorización para el cobro a Nicolás Santos. 2) En relación al proveedor Clipper Energy; que los planos si están y que el servicio fue prestado, lo que evidencia la secuencialidad material del gasto, sin que la falta de firma sea requisito para desconocer el gasto. 3) Por la transacción por US 7.500, se presentó un informe firmado por Apolo Abogados por trámites de importación y reexportación. Con todo lo expuesto, el Tribunal considera que el gasto por USD 157.350 (sin considerar la factura No. 258 de fecha 2/1/2016, por no haberse justificado USD \$ 700,00) es confirmado.

6.5.4. Ahora bien, en el recurso de casación se denuncia que la decisión de instancia incurre en el vicio de **aplicación indebida** del art. 10 de la LRTI, pues según dice, el mero hecho de la existencia de soporte documental, sin la demostración de la secuencia material, da como resultado que no puedan considerarse deducibles; sin embargo, consta el Tribunal de instancia sobre los hechos previamente referidos, ha verificado que los gastos incurridos por la empresa actora han sido justificados en su materialidad, por tanto cumplen con los requisitos de deducibilidad señalados en el inciso 1 del art. 10 LRTI, norma que resuelve la controversia.

6.5.5. Sobre estas mismas glosas, como contracara de la aplicación indebida, debe señalarse cuál era la que debía aplicarse en su lugar, señalando al efecto el SRI, el inciso segundo art. 17 del Código Tributario e insumos que, el juzgador: *“con el fin de calificar correctamente la esencia económica de los planos presentados que no contaban con la firma de responsabilidad, así como fecha de emisión*

en el caso de la operación de GORMAN JEFFREY GREGG, o la propuesta de los servicios tengan como fecha 14 de julio de 2015 en la transacción de CLIPPER ENERGY SUPPLY COMPANY; APOLO ABOGADOS S.A. APOLOLAW.° Esta Sala Especializada advierte que, tanto el cuestionamiento sobre la aplicación indebida (art.10 de la LRTI) como la falta de aplicación (art. 17 CT), se encuentran dirigidos a evidenciar un supuesto error en la valoración probatoria, lo cual, al menos por el caso 5, está proscrito pues para admitir tal error esta Sala tendría que revalorizar el informe pericial respecto de las transacciones observadas, análisis de prueba que solo cabe por el caso 4 del referido artículo del COGEP.

En ese contexto, siendo lo pretendido por el SRI un asunto que excede de la esfera de análisis del caso seleccionado en su recurso, se rechaza el vicio de aplicación indebida del art.10 de la LRTI y falta de aplicación del art. 17 del C.T.; sin que ello signifique necesariamente que esta Sala esté de acuerdo con todas las decisiones del Tribunal de instancia.

6.6. En cuanto a la ^a glosa por remuneraciones pagadas al representante legal no aportadas al IESS, por USD 68.181,48°; el SRI denuncia la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social, amparado en el caso 5 del art. 268 del COGEP.

6.6.1. Recordando nuevamente que este caso parte de los hechos probados en sentencia que no admite revalorizarlos, de la sentencia se tiene: **i)** No es controvertido que la glosa se levantó y ratificó por cuanto el SRI ^a sin pretender exigir una afiliación transgrediendo la normativa°, se encuentra validando que la contribuyente de cumplimiento a lo establecido en los numerales 1 y 9 del art. 10 de la LRTI y lo señalado en la Circular No. NAC-DGECCGC14-00002, que se refiere a la deducibilidad de los sueldos, salarios y honorarios pagados a quienes ejercen funciones permanentes en el régimen interno de una empresa, siempre y cuando se haya cumplido de manera irrestricta con las obligaciones legales para con el Seguro Social. **ii)** El señor Felipe Xavier Vivar Jurado, (representante legal) declaró como parte de sus ingresos las facturas emitidas a la compañía NAVEFAR lo que se sumaron a su base imponible por dividendos de USD 33.388,96 e ingresos en relación de dependencia por USD 4.613,04, causando impuesto a la renta como persona natural por el ejercicio económico 2016, tal como lo demuestra el informe pericial de la Ing. Viviana Naranjo, sustentado en audiencia de juicio y documentos anexos. **iii)** Para acreditar la deducibilidad de los gastos por concepto de honorarios pagados al representante legal de la empresa no es menester acreditar el pago de aportes al IESS. **iv)** El SRI sobre esta glosa no practicó prueba alguna.

6.6.2. Con estos hechos no controvertidos, la sentencia señala: *“7.5.6 En relación a esta glosa, es importante resaltar que, el representante legal es funcionario de libre remoción de acuerdo con la legislación societaria vigente, lo que razonablemente concuerda con el Código del Trabajo que excluye expresamente su calidad de trabajador con la compañía que representa, y determina que sus relaciones con ésta se rigen por el derecho común. Bajo este contexto, quien ostenta y ejerce efectivamente la representación legal de una persona jurídica, no tienen derecho a exigir la entrega de los beneficios laborales propios de un trabajador tales como la décima tercera y cuarta remuneraciones, fondos de reserva, vacaciones y el 15% de participación laboral en las utilidades, es preciso señalar en cuanto a los pronunciamientos de las autoridades en materia laboral y de seguridad social, en general, quienes han establecido que los representantes legales no son empleados cuando tienen poder para realizar todos los actos y negocios del mandante, tanto más en aquellos casos en que se les ha confiado la representación judicial y extrajudicial con las facultades previstas Código Orgánico General de Procesos. En esos casos, la jurisprudencia se ha inclinado por sostener, que, en esos casos, dado que el representante no está sujeto a las normas del Código del Trabajo, no está tampoco sujeto a la afiliación al IESS bajo régimen de dependencia laboral, por tanto, este Tribunal considera, al amparo de las normas tributarias (numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno), que para que proceda la deducción del gasto no era requisito la afiliación al seguro social; criterio sostenido por el Servicio de Rentas Internas, en la CIRCULAR NAC-DGECCCGC22-00000004 de fecha 28 de octubre de 2022, en la que se señala: 2. Pronunciamiento: (1/4) que si bien fue emitida con posterioridad a la presentación de la demanda, sirve de referente para la resolución de esta causa; por tanto dicho gastos glosados deben considerar deducibles, señalando además que ha quedado demostrado con el informe pericial del perito de la parte actora, el hecho económico, por lo que se dispone dar de baja la glosa por el valor de USD 68.181,48. 7.6 Hay que tener presente que para que un gasto sea deducible es necesario que cumpla con lo determinado en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el artículo 27 del Reglamento de Aplicación de la LRTI, que sobre la deducibilidad de gastos en general, señala: (1/4)°.*

6.6.3. De la lectura del examen de esta glosa, se advierte que la controversia se enmarca en el reconocimiento de la deducibilidad del gasto generado por la remuneración pagada al representante legal de la compañía en el ejercicio fiscal 2016, cuestionando la obligación de aportar a la seguridad social. Sobre ese punto, el SRI señala en su recurso de casación que para sustentar la inobservancia del art. 11 de la LSS: *“el Tribunal no aplica dicha disposición legal que señala que la materia gravada se considera a todo ingreso regular, es decir continuo, percibido periódicamente, por el afiliado. En el presente caso estamos bajo los presupuestos de dicha disposición legal: ingreso frecuente*

percibido por el representante legal.° Aspecto sobre el que esta Sala ha sido enfática en sus pronunciamientos reiterados al advertir que la condición de ^a ingreso regular° no puede ser calificado por la administración tributaria a efecto de ser considerada como materia gravada de aportación al IESS, pues esta naturaleza debe ser establecida por el ente acreedor y administrador de la aportación, lo cual no obra del proceso que haya sido acreditado.

6.6.4. En ese contexto, el Tribunal de instancia considera, al amparo de las normas tributarias (art. 10 numeral 9 de la LRTI) que, para que proceda la deducibilidad del gasto no era requisito la afiliación al seguro social, criterio sostenido por el mismo SRI en la Circular NACV-DGECCCGC22-00000004, de lo cual la administración tributaria recurrente no ha presentado cuestionamiento alguno. Tampoco ha objetado la aplicación del art. 10 de la LRTI en concordancia con el art. 27 de su Reglamento de Aplicación, normas que fueron trascendentes en la decisión de la causa; por lo que la sola invocación del art. 11 de la LSS, resulta, en consideración a los hechos probados, intrascendente en la decisión referente a esta glosa.

Con los razonamientos expuestos, se rechaza el recurso de casación presentado por el SRI con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. DECISIÓN

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 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 dictada el 6 de junio de 2023, las 08h19, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del proceso No. 09501-2022-00221.

7.3. Sin costas.

7.4. El Tribunal de instancia resolverá la suerte de la garantía presentada por la actora para suspender la ejecución del fallo.

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

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

Resumen de fácil comprensión

Mediante auto interlocutorio dictado en la realización de la audiencia, se declaró el abandono del recurso propuesto por NAVEFAR S.A., por cuanto el abogado autorizado no cuenta con procuración judicial para intervenir en la misma. No se casa la sentencia por cuanto no se configuran los yerros denunciados por el SRI respecto a la ^aGlosa por Provisiones no deducibles^o por falta de motivación por apariencia (caso 2); y, por la ^aGlosa por transacciones sin secuencialidad material^o, la aplicación indebida del art. 10 de la LRTI, falta de aplicación del art. 17 del CT. y ^aGlosa por Remuneraciones pagadas al representante legal no aportadas al IESS, por la falta de aplicación del art. 11 de la ley de SS. (caso 5), en función de los hechos probados y, además de conformidad con la fundamentación errada de la recurrente al pretender que esta Sala valore prueba y desconozca los hechos dados por ciertos por el Tribunal.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



286817243-DFE

Juicio No. 09501-2022-00221

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

Quito, lunes 16 de marzo del 2026, las 09h14. **PRIMERO:** Mediante providencia de 11 de marzo de 2026, las 09h37, se corrió traslado a la autoridad tributaria demandada, con el pedido de aclaración del señor Felipe Xavier Vivar Jurado, en calidad de gerente general de la compañía NAVEFAR S.A. Dentro del término concedido para el efecto, la abogada Velyalline Romo Molestina, en calidad de procuradora fiscal debidamente autorizada por el Director Zonal 8 del SRI da contestación al pedido del contribuyente con escrito de 12 de marzo de 2026, las 08h44.

Para resolver la pretensión de la parte recurrente, se considera:

SEGUNDO: 2.1. En el recurso horizontal de aclaración, el recurrente señala que *“se precise de manera pormenorizada que no se trató de la emisión de sendos certificados médicos ni de actuaciones dilatorias; por lo contrario, se trató de circunstancias sobrevenidas que se presentaron tanto para el accionante como para los anteriores abogados patrocinadores”*. **2.2.** La abogada Velyalline Romo Molestina, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del SRI da contestación al pedido del contribuyente y en su parte principal manifiesta: *(1/4) El recurso de aclaración que presenta la parte actora carece de sentido jurídico, en tanto, el SRI no está de acuerdo con el eje y alcance de la petición formulada por el accionante”*. Luego hacer un recuento de los hechos suscitados en la audiencia y las providencias previas en que se negaba otro diferimiento (hubo 3 anteriores difiriendo), pide se niegue la solicitud del abogado de la parte actora.

TERCERO: RESOLUCIÓN.- El recurso de aclaración se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: *“La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.”* y en el artículo 255 segundo inciso del Código ibidem, establece que: *“La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.”* Bajo este precepto normativo, considerando que el recurso pretende que rectifiquemos lo dispuesto en el numeral 3.6. de la sentencia en relación a las actuaciones del representante legal de NAVEFAR y del galeno que emitió certificados médicos, se le recuerda al recurrente que la aclaración no se trata de un recurso que permita refutar, cuestionar o controvertir nuevamente los aspectos ya resueltos en la sentencia u otros ajenos a la Litis; sin embargo por tutela judicial esta Sala de Casación, revisa nuevamente la sentencia emitida por esta Sala el 6 de marzo de 2026, y no tiene sino que, reiterar lo expuesto en el numeral 3.6, en vista de las actuaciones tanto de los abogados patrocinadores de la parte

actora, del representante legal de NAVEFAR S.A. y del médico facultativo Dr. Luis Bayas Cevallos.

Por lo expuesto, al no existir oscuridad alguna que aclarar, se rechaza el pedido efectuado por el procurador judicial de la compañía actora. Notifíquese y Devuélvase.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL



286121081-DFE

Juicio No. 09501-2020-00103

JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 6 de marzo del 2026, las 16h12. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Titular, y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos y, Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente), Jueces Nacionales encargados, dictan el siguiente auto interlocutorio de abandono dentro de la causa No. **09501-2020-00103**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El Dr. David Montecé Villacís, procurador judicial de la señora Chen Suquin, presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0549-RE, de 13 de diciembre de 2019 y notificada el 19 de los mismos mes y año, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), en la que niega el reclamo de pago indebido (fs. 16 a 22 vta.).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *“I. ESTABLECER si la Resolución impugnada No SENAE-DDG-2019-0549-RE fue emitida cumpliendo con todas las formalidades de ley, y si se encuentra motivada”. II. “DETERMINAR si la Actora justifica en legal y debida forma que el pago realizado mediante liquidación No. 40246143 producto de un reajuste de valor realizado por la administración aduanera en el aforo físico de mercaderías constituye un pago indebido, y sus consecuencias legales.”*

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

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

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

1.3. Mediante sentencia de 4 de mayo de 2021, las 07h57 (fs. 172 a 175), el Tribunal de instancia resuelve declarar sin lugar la demanda de pago indebido propuesta por el Dr. David Montecé Villacís, procurador judicial de la señora Chen Suquin, en contra del Director Regional Guayaquil del SENA E y se ratifica la Resolución impugnada No. SENA E-DDG-2019-0549-RE, de 13 de diciembre de 2019, sin que corresponda el pago de indemnizaciones, intereses ni costas.

1.4. El procurador judicial de la señora Chen Suquin, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 177 a 183) el 18 de junio de 2021, en contra de la sentencia de 4 de mayo de 2021 y, mediante auto de 23 de junio de 2021, las 10h28 (fs. 185), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 16 de enero de 2025, las 10h25, el Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conju ez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la señora Chen Suquin, por el caso *segundo* del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de *falta de motivación*, infringiendo los arts. 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 89 y 164 del COGEP y, 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ).

2.- Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 7 de marzo de 2025, las 15h45, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la

Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

En virtud del sorteo de 11 de febrero de 2026, las 16h50, constante en oficio No. 299-SG-CNJ-SLL-2026, de esa misma fecha, suscrito por el doctor Marco Rodríguez Ruiz, Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, que por licencia concedida por el Pleno al titular Dr. José Suing Nagua, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3.- 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.

4.- Audiencia

4.1. Mediante providencia de lunes 12 de enero de 2026, las 09h16, dictada por el Juez Nacional Ponente de esta Sala Especializada se convoca a las partes procesales a audiencia de casación de forma presencial o vía telemática para el día **viernes 6 de marzo 2026, a las**

10h00. Siendo el día y hora señalados, el Juez ponente solicita a la señora secretaria se sirva certificar las personas que se encuentran presentes y su acreditación para intervenir en la presente audiencia. La señora Secretaria Relatora de la Sala manifiesta y certifica que: Telemáticamente se interconectó dentro de la plataforma zoom, el Abg. Abraham Pajares Salazar en calidad de procurador judicial del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; **no asiste de forma presencial ni virtual**, el señor David Montecé Villacís, procurador judicial de la señora Chen Suquin, ni tampoco su representada, actora en instancia; por lo que, luego de deliberar, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al tenor de lo dispuesto en el art. 87 numeral 1 del COGEP declaró la inasistencia de la parte actora como **abandono del recurso de casación** interpuesto, conforme consta en la grabación magnetofónica que se incorpora al expediente de casación en un CD para lo cual se hacen las siguientes consideraciones:

5. Abandono

5.1. La garantía del debido proceso.- La Constitución de la República del Ecuador, al referirse al debido proceso establece que ésta es una garantía de estricto cumplimiento en los ámbitos de orden público, la misma que debe aplicarse a todos los casos y procedimientos, es decir los órganos de la administración pública están en la obligación de respetar y hacer respetar aquellos principios y derechos que se encuentran regulados en el ámbito de la jurisdicción común o especializada; aspectos previstos en los arts. 11, 75, 76 y 77 de la Constitución de la República. El profesor Alfredo Oswaldo Gonzaini, considera que: ^a (1/4) el debido proceso es aquel que no tiene fronteras ni características por Estado. Es una noción unívoca que obliga a adaptaciones singulares y estándares propios que afinan, al unísono, en la garantía procesal por excelencia^o; y que ^a (1/4) la constitucionalización del proceso supone crear condiciones para entender lo que es debido. No se trata ahora de un mensaje preventivo dirigido al Estado, ni de asegurar los mínimos exigibles en el derecho de defensa; hay una construcción específica que comienza desde la entrada al proceso y continúa a través de toda la instancia culminando con el derecho a una sentencia suficientemente motivada, que pueda ser ejecutada y cumplida como los jueces han ordenado^o (Alfredo Oswaldo Gozaini, ^a Derecho procesal constitucional y el debido proceso^o, (Buenos Aires: Editores Rubinzai-

Culzoni, 2004), 26 y 27). La Corte Constitucional refiriéndose a la garantía del debido proceso, establece que: ^a(...) es un conjunto de garantías que permiten tramitar adecuadamente cada procedimiento, asegurando la defensa. Estas condiciones mínimas son obligatorias y esenciales, desde el inicio de un proceso hasta la resolución judicial, manteniéndose inviolables durante toda la tramitación. Esta Corte se ha referido a este derecho constitucional como el eje articulador de la validez procesal cuya vulneración constituye un atentado grave, no solo a los derechos de las personas en una causa, sino que representa una vulneración al Estado y a su seguridad jurídica, puesto que precisamente estas normas del debido proceso son las que establecen los lineamientos que aseguran que una causa se ventile en apego al respeto de derechos constitucionales y a máximas garantistas, como el acceso a los órganos jurisdiccionales y el respeto a los principios, valores y garantías constitucionales°. (Sentencia No. 011-09-SEP-CC, Caso: 0038-08-EP, R.O. S. No. 637-S de 20 de julio de 2009). El Estado ecuatoriano al adoptar en su ordenamiento jurídico el sistema oral, en la administración de justicia, funda su actuar en la observancia estricta de los principios de contradicción, dispositivo, concentración e inmediación, mismos que se hallan previstos en la Constitución de la República en los artículos 75, 168.6 y 169. De ahí que, por el principio de inmediación, juezas y jueces, partes procesales acompañadas de quien las patrocina, testigos, peritos y quienes concurren a las audiencias, interactúan entre sí y mantienen contacto directo con las pruebas; y, es en esa realidad procesal que la casación según el Código Orgánico General de Procesos, normado en el Libro Tercero, Título IV, Capítulo IV de este cuerpo legal y con observancia al principio de inmediación de conformidad con lo previsto en el artículo 272, en concordancia con el artículo 93 del mismo cuerpo legal, al finalizar las audiencias del recurso de casación debe emitir ^a(¼) su decisión en forma oral (¼)°; pues, el Tribunal no podría cumplir con este mandato legal que se fundamenta en el principio de inmediación si las partes procesales no comparecen personalmente o telemáticamente, dando cumplimiento a las circunstancias previstas en el artículo 86 del Código Orgánico General de Procesos. Ahora bien, como se ha mencionado, el artículo 76 de la Constitución de la República determina que ^aEn todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso (¼)°, norma constitucional que tiene concordancia con el artículo 82 ibídem, que en su parte pertinente establece: ^aEl derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas

por las autoridades competentes^o; y, además el artículo 169 de la Norma Suprema que indica:

^a El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso.^o El contenido de los artículos transcritos permite colegir principios sobre los cuales se rige el sistema oral, destacando al principio de inmediación, cuya naturaleza jurídica exige la comparecencia de las partes en forma personal o telemática a las audiencias, o a su vez de su abogado defensor con procuración judicial. El artículo 272 del Código Orgánico General de Procesos, dispone que el recurso de casación se fundamentará en audiencia conforme a las reglas generales de las audiencias, reglas que se hallan previstas en el Libro II del Título primero del mismo COGEP.

5.2 Abandono.- En el presente caso la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó en providencia del 12 de enero de 2026, a la audiencia para la fundamentación del recurso de casación presentado por el Abg. David Montecé Villacís, procurador judicial de la señora Chen Suquin para el día **viernes 6 de marzo 2026, a las 10h00**, de forma presencial o telemática. Siendo el día y hora señalados para que se lleve a cabo dicha diligencia, **no comparece la parte recurrente**, actora en el proceso de instancia o en su defecto su defensa técnica debidamente autorizado con procuración judicial con cláusula especial para transigir, en virtud de lo que dispone el artículo 86 del Código Orgánico General del Procesos: *“Las partes están obligadas a comparecer personalmente a las audiencias (1/4)”*^o, excepto en los tres casos que establece de manera expresa la norma invocada, y conforme a lo previsto en el artículo 87 del mismo cuerpo legal, que establece:

^a *En caso de inasistencia de las partes se procederá de acuerdo con los siguientes criterios:*

1. *Cuando quien presentó la demanda o solicitud no comparece a la audiencia correspondiente, su inasistencia se entenderá como abandono (1/4)”*^o; al no haber comparecido en el día y hora señalados quien recurre en la presente causa de manera personal o telemática, a través de su procurador judicial debidamente acreditado, esta Sala de Casación declara a la inasistencia a la audiencia por la parte actora como abandono del recurso de casación interpuesto por ella.

6. Decisión

Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declara la inasistencia a la audiencia como abandono del recurso de casación propuesto por el abogado David Montecé Villacís, procurador judicial de la señora Chen Suquin, y se dispone la notificación de este auto interlocutorio a la parte procesal que no asistió; en tanto que, el procurador de la autoridad tributaria, fue notificado en la misma audiencia de conformidad con el art. 67 del COGEP. Devuélvase el proceso al Tribunal de instancia de conformidad con el artículo 249 del mismo cuerpo normativo. - Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (E)



286376080-DFE

Juicio No. 09501-2022-00123

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, martes 10 de marzo del 2026, las 15h35. **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 Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00123.

1. Antecedentes procesales

1.1.- En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció como objeto de la controversia lo siguiente: "ESTABLECER si operó la caducidad de la facultad determinadora de la administración." (fjs. 300 vta. y 301 vta. exp. de instancia, § 5.3) y 7.4)).

1.2.- Cabe destacar, que la compañía KOENIG & PARTNERS S.A. (en adelante solo KOENIG, contribuyente, sujeto pasivo o parte actora) presentó su demanda en contra de la Resolución No. 109012021RREC565537, mediante la cual se negó el reclamo administrativo presentado en contra de la Liquidación de Pago No. 09202106500600420, la cual a su vez, estableció un valor a pagar por concepto de diferencias en la declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta (léase también solo IR) del ejercicio fiscal 2014, por un monto de TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS OCHENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 09/100 (USD \$ 336.380,09), más recargo del 20% e intereses.

1.3.- En la sentencia recurrida, dictada el 15 de diciembre de 2022, a las 10h30, los jueces de instancia resolvieron declarar sin lugar la demanda presentada por la compañía KOENIG; en consecuencia, se dispuso que el monto rendido por concepto de caución, sea aplicado a la obligación tributaria principal (fj. 304, § 8.).

1.4.- La abogada Elena Xie Nanbu Lee Cao, en calidad de Procuradora Judicial de la empresa

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE
Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
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

KOENIG, presentó un escrito el 15 de febrero de 2023, a las 11h06, interpuso recurso de casación contra la sentencia de instancia, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00123, fundamentado en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP).

1.5.- Mediante auto de 06 de mayo de 2025, a las 10h15 (fsj. 8 a 10 exp. casacional), la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza Nacional Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso, disponiendo que el mismo sea aclarado y completado, debiendo la parte recurrente individualizar a los integrantes del Tribunal que emitieron el fallo, delimitar las normas de derecho que estima infringidas, así como fundamentar la incidencia o trascendencia del yerro que acusa; en virtud de lo cual, le concedió al recurrente el término de cinco (5) días para que aclare y complete su recurso interpuesto, por lo que, a través de escrito ingresado el 13 de mayo de 2025, a las 15h23 (fjs. 12 y 13 exp. casacional), la parte actora presentó su escrito mediante el cual dio cumplimiento a lo dispuesto por la prenombrada autoridad judicial. En consecuencia, a través de auto de fecha 30 de junio de 2025, a las 15h08 (fjs. 26 a 30), la Conjueza Nacional examinó la aclaración y complementación solicitadas, analizó su contenido y consecuentemente, admitió el recurso de casación interpuesto, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, con sustento en el cargo de aplicación indebida del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, que habría provocado la falta de aplicación del numeral 1 de la misma norma de derecho sustantivo.

1.6.- Es preciso señalar, que luego de haber sido propuesto el recurso, los jueces de instancia mediante providencia de 27 de febrero de 2023, a las 09h42 (fj. 315), fijaron caución por la suma de TREINTA MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 00/100 (USD \$ 30.000,00), con la finalidad de suspender la ejecución de la sentencia; sin embargo, posteriormente verificaron que la empresa actora no consignó la caución dispuesta en autos, por lo tanto, no fue ordenada la suspensión de la ejecución del fallo recurrido.

2. Competencia

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 03-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la

cual, 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. 1781120140463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, a través de Resolución No. 08-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021 de 05 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores José Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llamó al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia de aquel entonces, avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el doctor Diego Gordillo Cevallos en reemplazo del doctor José Suing Nagua, en virtud del acta de sorteo de 11 de febrero de 2026, a las 16h50, suscrita por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, doctor Marco Rodríguez Ruiz.

2.3.- Conforme consta del acta de sorteo, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto de 2025, se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, por lo tanto, 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 (léase también solo Constitución o CRE), 185 -segunda parte, numeral 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), 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 todas 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 viernes 06 de marzo de 2026, a las 11h00.

IV. Fundamentación del recurso de casación

4.1.- Fundamentación del recurrente.- 4.1.1.- La empresa casacionista inicia por explicar brevemente en qué consisten cada uno de los vicios contemplados dentro del caso 5 del artículo 268 del COGEP, de los cuales acusa que dentro de la sentencia de instancia se incurrió en la indebida aplicación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, lo que a su vez, produjo la falta de aplicación del numeral 1 de la misma norma, el cual señala que debió aplicarse para dar solución al presente litigio. A continuación, cita el objeto de la controversia, así como el análisis desarrollado por el Tribunal A quo, desde el numeral 7.4.6) de su sentencia, para argumentar que el punto controvertido fijado en audiencia, giraba en torno a la caducidad de la facultad determinadora del SRI, de manera que era obligación de los jueces de instancia efectuar un control de legalidad y resolver la contienda legal, en cumplimiento de los presupuestos establecidos en la norma invocada, es decir, que debían verificar si era aplicable el plazo de caducidad de tres o de seis años. 4.1.2.- A renglón seguido, transcribe la norma estimada infringida y enumera los hechos -que a su criterio- fueron probados en sentencia, de los cuales menciona que para los jueces de instancia era aplicable el período de caducidad de seis años, no por la transacción realizada con el proveedor PUBLICIDAD MARZUR S.A. (catalogada como empresa fantasma), sino porque existieron diferencias en los ingresos de la compañía que -según comenta- fueron deliberadamente omitidos en su declaración de IR del ejercicio fiscal 2014, de manera que dicha declaración habría sido aparentemente incompleta. De ello, sostiene que conforme los criterios de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se produce el hecho de no declarar en todo o en parte (conforme el numeral 2 del artículo 94), únicamente cuando se oculta un tipo de ingreso o no se declara una especie de renta, mas no ante la simple diferencia numérica de rubros de la misma especie, de lo cual indica que en la liquidación de pago impugnada, se establecieron diferencias en los ingresos de la compañía actora, al contrastarse dentro de sus anexos, los ingresos declarados por su parte frente a los reportados por terceros; razón por la cual, menciona que no existieron ingresos omitidos o una declaración con ocultamiento de rubros, sino una simple diferencia numérica entre lo reportado por KOENIG versus lo declarado por sus clientes, misma que alega que corresponde a posibles olvidos, errores de buena fe, imprecisiones o inexactitudes,

que debieron ser revisadas en tres años, puesto que tales diferencias no comportan un ocultamiento deliberado. 4.1.3.- Bajo esa línea argumentativa, manifiesta que los jueces de instancia no emplearon una correcta subsunción de los hechos a la norma, de modo que -a su entender- aplicaron indebidamente el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, pues explica que para poder aplicar el plazo de caducidad de seis años, debe evidenciarse la existencia de una declaración total o parcial según lo establece el artículo en referencia, lo que conforme a los hechos probados, indica que no se han configurado dichos presupuestos. Por su parte, cita varios fallos dictados por esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para argumentar que al no haberse probado la ocultación deliberada de un rubro o el ánimo de ocultar ingresos -según su postura- mal pudieron los jueces distritales, haber aplicado el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario para resolver la presente controversia. 4.1.4.- En base a lo expuesto, alega que por efecto de la indebida aplicación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, se incurrió en la falta de aplicación del numeral 1 de la misma norma, el cual considera que era el adecuado para que los jueces de instancia resuelvan la controversia sometida a su conocimiento, puesto que al no haberse probado -según sus palabras- que la declaración de IR era inexacta o incompleta, el plazo de caducidad era de tres años, conforme lo dispuesto en el mentado numeral; en ese sentido, señala que el vicio fue determinante en la resolución de la causa, ya que condujo a que el Tribunal A quo ratifique el ejercicio de la facultad determinadora del SRI, fuera del plazo expresamente previsto en la ley, sin haberse cumplido las condiciones para su ampliación. Ahondando en la complementación al recurso, la empresa recurrente señala que la trascendencia del vicio radica en que si los juzgadores distritales hubieran realizado una correcta subsunción de los hechos probados a los presupuestos de la norma legal, habrían tomado una decisión diferente, pues en lugar de establecer que no caducó la facultad determinadora de la administración tributaria, habrían declarado la ilegalidad de los actos administrativos impugnados por haber sido emitidos cuando ya había fenecido el plazo de tres años. 4.1.5.- Concluye solicitando que se declare con lugar el recurso interpuesto, se case la sentencia recurrida y en su lugar, se emita la que corresponda en mérito de los autos, reemplazando los fundamentos jurídicos que -a su entender- fueron erróneamente aplicados.

4.2.- Fundamentación de la contraparte.- De su parte, mediante escrito ingresado el 26 de agosto de 2025, a las 13h12 (fjs. 32 a 34 exp. casacional), la abogada Velyalline Mercedes Romo Molestina, invocando la calidad de Procuradora Fiscal del Servicio de Rentas Internas

(en adelante solo SRI, administración o autoridad tributaria, o, institución o entidad demandada), formula su contestación al recurso de casación interpuesto, destacando su naturaleza su alta técnica jurídica y argumentando que como tal, no comprende otra instancia judicial, de manera que :

4.2.1.- Comienza por realizar un breve recuento de los antecedentes procesales de la causa, así como también, cita parte de la argumentación del recurrente y el objeto de la controversia, para a continuación, enumerar los hechos que -a su decir- fueron probados en sentencia, sobre los que menciona que la determinación realizada por el SRI se basó en diferencias detectadas tanto en ingresos, costos y gastos, así como en un crédito tributario de la empresa actora; respecto de las cuales, sostiene que la misma contribuyente no se pronunció ni justificó los ingresos no declarados y observados por la administración tributaria, que ascendían a una suma significativa por UN MILLÓN DOSCIENTOS VEINTIÚN MIL CIENTO SETENTA Y DOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 15/100 (USD 1'221.172,15), monto que en base a una cita de un fallo expedido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el año 2009, indica que llevó a los jueces de instancia a ratificar que la determinación se encasillaba a lo dispuesto en el artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, toda vez que en virtud de la diferencia sustancial, se habría probado claramente la intención deliberada de omitir tales ingresos.

4.2.2.- Por consiguiente, señala que no se constata la aplicación indebida del numeral invocado, dado que era la norma llamada a dirimir la causa, al haber existido omisión de ingresos con el ánimo -a su entender- de perjudicar al Fisco, lo cual alega que habría sido aceptado por la contribuyente desde el momento en que no argumentó ni justificó la diferencia trascendental detectada por el SRI, de modo que considera que no era acertada la aplicación del primer numeral del artículo 94 del Código Tributario, toda vez que existieron diferencias no solo en costos y gastos, sino también en sus ingresos.

4.2.3.- En virtud de lo expuesto, solicita que se deseche el recurso de casación interpuesto y se ratifique la sentencia de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia dictada el 15 de diciembre de 2022, a las 10h30, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, incurre en indebida aplicación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario y la falta de aplicación del numeral 1 de la misma norma, al amparo del caso 5 del artículo 268 del

COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, 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 auto.^o.

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 que por ende, se entienden plenamente aceptados por las partes. 6.1.2.- Respecto a la «aplicación indebida», conforme lo esbozado por el doctrinario Humberto Murcia, tenemos que se produce: ^a(...) 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. Para Calamandrei, al 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. (...)°.

6.2.- La compañía recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

CÓDIGO TRIBUTARIO:

Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; (...)

6.3.- Para resolver el litigio, el Tribunal de instancia en su parte pertinente relacionada con el objeto de la controversia que fue afrontado, estableció lo siguiente:

7.- MOTIVACIÓN: (...) 7.4.3) El artículo 94 (vigente a la fecha de la Litis) del Código Tributario señala: (...). La Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial No. 309 del 21 de agosto de 2018, en su artículo 61 dispuso: (...) (normas vigentes a la fecha de la controversia). 7.4.4) El artículo 95 del Código Tributario, establece que la caducidad se interrumpe con la notificación de la orden de determinación. Y de acuerdo a lo que señaló la Corte Nacional en el caso No. 150-2009 (Almacenes De Prati S.A. contra el Director General y Regional del Servicio de Rentas Internas; Registro Oficial Edición Especial No. 411 del jueves 14 de marzo de 2013), la comunicación de diferencias da inicio a un proceso de determinación; y dicho proceso comprende, de acuerdo al artículo 68 del Código Tributario, la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, por lo que la comunicación de diferencias se asimila a la orden de determinación referida en el artículo 95 del Código Tributario, y por tanto interrumpe la caducidad. 7.4.5) Conforme lo señala el artículo 94 del Código Tributario y su norma interpretativa contenida en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversión, Generación de Empleos, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, en síntesis los plazos de caducidad son: (1) Tres años como regla general, cuando exista declaración del Impuesto a la Renta. (2) Seis años como excepción a la regla general, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte. Y (3) Seis años, cuando se hayan sustentado costos o gastos inexistentes o (4) cuando se hayan sustentado costos o gastos inexistentes en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, porque se presume que se ha dejado de declarar en parte el tributo. 7.4.6) La parte demandada practicó como prueba un antecedente de la Resolución impugnada, esto es la Comunicación de Diferencias No. DZ8-GSOOCDC21-000000009-M de fecha 15 de marzo del 2021 (se encuentra en el CD a foja 206 del expediente, en el archivo PDF denominado Oficio 109012021OGTE002914 en las páginas 4 a 121), en cuyo texto se puede verificar que el motivo de las diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del año 2014 son las correspondientes a: (i) Diferencia por ingresos no declarados por la cantidad de USD 1.221.172,15. (ii)

Diferencia en costos y gastos por USD 5.778.214,47. (iii) Dentro del valor total de la Diferencia en costos y gastos consta incluido un comprobante de venta de USD 1.500 correspondiente a transacción con una empresa inexistente o fantasma. (iv) Diferencia en crédito tributario de años anteriores por USD 87.745,64. Cabe mencionar que en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09202106500600420 (antecedente directo de la resolución impugnada, y que es analizada en virtud del principio de control de legalidad) se reiteran estas mismas diferencias; y en virtud de las mismas corresponde verificar si la administración contaba con tres o con seis años para realizar la verificación de la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2014. 7.4.7) La Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia ha establecido en forma reiterada que para que se considere que el plazo de caducidad de la facultad determinadora, sea de 6 y no de 3 años, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente efectivamente ha dejado de declarar en todo o en parte, ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que puede glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años. Teniendo presente esa premisa, se analizará en primer lugar si al caso es aplicable la norma interpretativa al artículo 94 del Código Tributario, esto es la caducidad de seis años basada en la presunción generada por (i) costos o gastos inexistentes o (ii) cuando se hayan sustentado costos o gastos inexistentes en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas: 7.4.7.a) Se descarta el presupuesto contenido en la segunda parte de la norma, esto es que los gastos se sustenten en facturas de compañías fantasmas, ya que, conforme se probó con la prueba practicada en audiencia de juicio, la calificación como empresa fantasma en contra de la empresa Publicidad Marzur S.A. fue desvirtuada mediante sentencia judicial ejecutoriada; así se confirma de los siguientes elementos probatorios: Sentencia emitida dentro del proceso No. 09501-2019-00401 (fs. 87 a 93); Auto emitido por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia inadmitiendo la casación en contra de la sentencia emitida dentro del proceso No. 09501-2019-00401 (fs. 94 a 97); Impresión del sistema E Satje de la Función Judicial de las actuaciones realizadas dentro del proceso No. 09501-2019-00401 (fs. 98 a 107). Cabe mencionar que incluso la administración reconoció que este no fue el motivo por el que aplicó el plazo de seis años, así se lo verifica en el

considerando 23.28 de la Resolución impugnada No. 109012021RREC565537. 7.4.7.b) Ahora sobre la primera parte de la norma, esto es que una factura de USD 1.500,00 con el proveedor Publicidad Marsur S.A. constituya un costo o gasto inexistente. En primer lugar los Jueces dejan constancia de que el argumento de la administración evidenciaría arbitrariedad, esto considerando que frente a un valor declarado de gastos de USD 17.956.530,51 (casilla 7999 de la declaración) se desconoce una transacción de USD 1.500,00 que equivale a menos del 0,01 % del total registrado, lo que sería una diferencia mínima que no justifica la presunción de haberse dejado de declarar el impuesto. No obstante lo mencionado, incluso si los Jueces no consideraren la ínfima cuantía de la transacción, se encuentra en el considerando 23.37 de la Resolución impugnada No. 109012021RREC565537 el argumento para considerar dicha transacción como inexistente, esto es que no se presentó documentación que permita verificar el pago de la transacción con dicha empresa ni documentos contables. Aquel argumento tampoco justifica calificar a la transacción como inexistente, ya que solo se está cuestionando respecto a los soportes de la transacción a efectos de calificar la deducibilidad del gasto, lo cual correspondía determinarse dentro del plazo de 3 años y no pretender extender el plazo a seis años. Por último, incluso dejando a un lado todos los argumentos anteriores, el Tribunal verifica que en esta sede judicial se practicó la prueba que sustenta el pago y la contabilización de la transacción, obrando a fojas 129 a 132 de los autos: cheque, comprobante contable de egreso, retención y movimiento contable de provisión de planilla, con lo que se desvanece el sustento de la administración. 7.4.8) Ahora respecto a las diferencias por ingresos no declarados por la cantidad de USD 1.221.172,15 y sobre los cuales la parte actora en sede judicial no se pronunció ni practicó prueba alguna, los Jueces verifican que tanto en la Resolución impugnada No. 109012021RREC565537 como en sus antecedentes (Comunicación de Diferencias y Liquidación de Pago por Diferencias en Declaración) consta que el contribuyente durante toda la etapa administrativa (determinación y posterior reclamo) no justificó el valor de USD 1.221.172,15 que se estableció como ingreso no declarado, lo cual a criterio del Tribunal -dado que por lo cuantioso del monto no correspondería a una simple diferencia y que no se justificó razonablemente el motivo de la omisión y ni siquiera existe algún pronunciamiento del contribuyente sobre

aquella- encuadra este caso en concreto al presupuesto normado en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario (no declarar en todo o en parte), ya que se evidenciaría un deliberado ocultamiento de ingresos. (...) 7.4.9) Habiéndose establecido que la facultad determinadora de la administración no había caducado, una vez que el plazo que correspondía era el de seis años conforme a lo prescrito en el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, hace innecesario que el Tribunal se pronuncie respecto de las diferencias en costos y gastos por USD 5.778.214,47 y en crédito tributario de años anteriores por USD 87.745,64.^o [sic] (fjs. 302 y 303, el subrayado es añadido por esta Sala de Casación).

6.4.- De lo expuesto, es menester destacar los hechos probados en sentencia, en función del caso casacional en el que se fundamenta el recurso, de los cuales se tienen los siguientes: i) Dentro de la Comunicación de Diferencias No. DZ8-GSOOCDC21-000000009-M de 15 de marzo de 2021, se estableció que el motivo de la glosa relacionada a la declaración de IR del año 2014 correspondía a diferencias por: a. Ingresos no declarados por USD \$ 1'221.172,15; b. Costos y gastos por USD \$ 5'778.214,47; c. Un comprobante de venta declarado como costo y gasto por el monto de USD \$ 1.500,00, correspondiente a una transacción con una empresa inexistente o fantasma; d. Un crédito tributario de años anteriores por un valor de USD \$ 87.745,64 (§ 7.4.6), fj. 302 vta. exp. de instancia); ii) Dentro de la Liquidación de Pago por Diferencias No. 09202106500600420 se reiteraron las mismas diferencias señaladas en la comunicación de diferencias (§ 7.4.6), fj. 302 vta.); iii) Respecto de la factura por la transacción celebrada con la empresa proveedora Publicidad Marzur S.A. por el monto de USD \$ 1.500,00, la compañía actora practicó pruebas que sustentan el pago y la contabilización de la venta, siendo éstas un cheque, comprobante contable de egreso, retención y el movimiento contable de provisión de planilla, que desvanecieron el sustento de la administración tributaria (§ 7.4.7.b), fj. 303); ii) La calificación de la empresa Publicidad Marzur S.A. como ^aempresa fantasma^o fue desvirtuada mediante sentencia ejecutoriada emitida dentro del proceso judicial No. 09501-2019-00401 (§ 7.4.7.a), fj. 302 vta.); iii) Acerca de las diferencias por ingresos no declarados por la cantidad de USD \$ 1'221.172,15, la parte actora en sede judicial, no se pronunció ni practicó prueba alguna, mientras que en sede administrativa, la contribuyente no justificó dicho valor establecido como 'ingreso no declarado'. (§ 7.4.8), fj. 303).

6.5.- En función de los hechos probados, que no pueden ser alterados o revalorados en sede casacional, se tiene que la Administración Tributaria y a su vez el Tribunal A quo, calificó como ingresos no declarados al valor de 1.21.172,15, sin identificar que exista un rubro o tipo de ingreso distinto al declarado por el contribuyente, que configure un ocultamiento de ingresos o de un rubro como tal, sino más bien, hace referencia a una diferencia cuantiosa en el valor declarado, lo cual como ya se ha señalado en amplia jurisprudencia de esta Sala, no es lo mismo que el acto de ocultar.

Bajo esta realidad, al no configurarse los elementos que deben existir para que se aplique la caducidad de 6 años establecida en el numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, evidentemente esta norma fue indebidamente aplicada, pues la diferencia de ingresos cuantiosa o no, mientras no se determine que corresponde a otro rubro o tipo de ingreso distinto al declarado, se encuentra circunscrita al numeral 1 de la misma norma, y en este contexto, es el numeral que debía ser aplicado para el efecto, configurándose así los cargos alegados por la parte recurrente.

7. Resolución

En virtud de todo el análisis que antecede, 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 República^o, resuelve:

7.1.- CASAR la sentencia de 15 de diciembre del 2023, a las 10h30, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2021-00123 y consecuentemente ACEPTAR la demanda presentada por la parte accionante por haber transcurrido en exceso los 3 años contemplados en el art. 94.1 CT , habiendo caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria mucho antes de la notificación con la Comunicación de Diferencias de 15 de marzo de 2021, pues el ejercicio fiscal que la Administración Tributaria pretendía determinar fue el 2014

En tal virtud se dejan sin efecto el acto impugnado y sus antecedentes.

7.2.- La parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el artículo 271 del COGEP.

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 ni honorarios que regular.

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

Resolución de fácil comprensión

Se configura el caso 5 del artículo 268 del COGEP, en función de los hechos probados que demuestran que los valores glosados corresponden a diferencias en los ingresos declarados, no configurándose un ocultamiento de un rubro o tipo de ingreso.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
CONJUEZ NACIONAL (E)



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.