EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

AÑO 2024:
J17510-2021-00057, J17510-2020-00244, J09501-2020-00168, J17510-2020-00390, J01501-2021-00032, J17510-2020-00167

Año II - Nº 176 - 90 páginas
Quito, viernes 18 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00057 RESOLUCION 242-2024 231184809-DFE

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 10 de mayo del 2024, las 14h05. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.17510-2021-00057.

1.- Antecedentes procesales

1.1. Nancy Jeanethe Tituaña Pulupa en calidad de apoderada especial de la compañía **RIPCONCIV CONSTRUCCIONES CIVILES CIA. LTDA.**, interpuso acción de impugnación en contra del Acta de determinación No.17202024901505310 emitida y notificada el 6 de noviembre de 2020 por la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016 por la que se determinó diferencias a favor del fisco por USD $ 7.513,08 por varios conceptos: impuesto, USD $ 1.502,62 por el 20% de recargo y USD $ 20,38 por recargo del 100% por crédito tributario no justificado.

1.2. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, de común acuerdo con las partes procesales, en la audiencia preliminar establecieron como objeto de la controversia: *" 11. Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido se deje sin efecto el acta de determinación No. 17202024901505310 notificada el 6 de noviembre de 2020, por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, conforme los actos de proposición de las partes."*

1.3. Mediante sentencia dictada el 1 de octubre del 2021, las 10h24, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha se resolvió: "***ACEPTAR*** *la demanda de impugnación convertida en pago indebido presentada*

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

por la señora Nancy Jeanethe TituañaPulupa en calidad de apoderada especial de la compañía RIPCONCIV CONSTRUCCIONES CIVILES CIA. LTDA. respecto a los valores impugnados, en consecuencia se modifica parcialmente el Acta de determinación N° 17202024901505310 de 6 de noviembre de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, exclusivamente por las glosas impugnadas; por lo que corresponde ***RECONOCER PARCIALMENTE*** *por concepto de pago indebido a favor de la compañía actora, más intereses conforme lo dispuesto en el art. 22 del Código Tributario, únicamente el valor que resulte de la liquidación del fallo conforme lo resuelto en líneas anteriores, por lo que se* ***DISPONE*** *que la parte demandada efectúe tal liquidación conforme el mandato del art. 314 del COGEP, y proceda con la devolución- "*

1.4. La abogada Milena Mercedes Tenorio Zurita, debidamente legitimada por el Director Zonal 9 del SRI, interpuso recurso de casación (fs. 354 a 365), en contra de la referida sentencia del 30 de junio del 2021, el cual fue calificado de oportuno y en auto de 8 de diciembre del 2021, las 09h38 se remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 15 de noviembre del 2022, las 15h10 dictado por la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño en su calidad de conjueza nacional, dispuso al recurrente aclare y complete su recurso de casación, luego del análisis al escrito de la parte recurrente, y admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada** únicamente por el caso **segundo** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de motivación** de la sentencia recurrida, infringiendo los artículos 76.7.l de la Constitución de la República del Ecuador y 89 del Código Orgánico General de Procesos.

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; 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 10h43, 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. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. 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 el recurrente, pues el procurador de la empresa actora no pudo justificar su legitimación y no se le permitió actuar en la audiencia llevada a cabo el día jueves 9 de mayo del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La casacionista indica que el 1 de octubre de 2021 se emitió y notificó la sentencia que resolvió la impugnación propuesta dentro de esta causa, la cual modificó parcialmente el acta de determinación

número 17202024901505310, de 6 de noviembre de 2020 emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, respecto a las glosas impugnadas (3.7.1.3.2 y 3.7.2), a efectos del reconocimiento parcial del pago indebido, dictado a favor de la empresa actora RIPCONCIV CONSTRUCCIONES CIVILES CIA. LTDA.

4.1.1. Respecto del caso **2** que fue el único admitido indica que, la decisión judicial es incompatible al momento en que el Tribunal aceptó en todas sus partes la demanda y omitió en la parte considerativa de la sentencia, que la empresa el actora no solo formuló la proposición de la demanda indicando: *" Pretensión clara y precisa que se exige.- En virtud de los antecedes [sic] y alegaciones expuestas, señores Jueces, solicitó que en sentencia se acepte la presente Acción de Impugnación, y se deje sin efecto el Acta de Determinación No. 17202024901505310, notificada a la compañía actora el 6 de noviembre de 2020, correspondiente al Impuesto a Renta del ejercicio fiscal 2016, en todo lo que tiene que ver con la determinación (glosas) a los Estados Financieros, pues el SRI carece de facultades para establecer la utilidad contable del ejercicio, en vista de los errores incurridos por la Administración Tributaria, conforme los argumentos de hecho y de derecho expuestos a lo largo del presente acto de proposición*" , sino también, conforme constan en los numerales 36 y 37 de la sentencia, la actora solicitó la conversión de la acción de impugnación a la de pago indebido, al amparo del art. 321 del COGEP, lo cual consta de la siguiente manera: *" (...) H.2.3) Sobre el pago efectuado en la conversión de la acción. - (...) 36. Conforme se señaló en líneas anteriores, la compañía RIPCONCIV señaló en esta instancia judicial que el 3 de junio de 2021 pagó al SRI la totalidad de la obligación establecida en el acta de determinación número 17202024901505310, incluyendo los valores correspondientes a impuesto, intereses y multas, a la fecha de pago por la suma de $ 12.575,47 USD (foja 302), solicitado por efecto la conversión de la acción de impugnación a pago indebido conforme el artículo 321 del COGEP- En este contexto, puesto que fue en conocimiento el escrito presentado a la parte demandada, ésta mediante escrito de 6 de julio de 2021 (foja 307), no se opuso al pago que se señaló fue realizado, e indicó que " (...) la obligación ha sido pagada" . Atento lo solicitado, mediante auto de 6 de julio de 2021 (foja 309), el Tribunal tomó en consideración la conversión de la acción manifestada por la parte actora. 37. El inciso segundo del artículo 321 del COGEP manda que la acción de impugnación de una resolución administrativa se convertirá en una de pago indebido cuando, estando en trámite aquella, se pague la obligación. - Así lo expuesto, verificado que ha sido el pago del acta de determinación número 17202024901505310, ahora impugnada, por la suma de $ 12.575,67 USD y sin oposición de la parte demandada* (fojas 306 y 307) corresponde analizar el pago indebido consecuencia de la conversión… "

4.1.2. Que con estos argumentos, se demuestra que la sentencia contiene decisiones " incompatibles" , toda vez que al cambiarse la acción de impugnación del acto controvertido por el de pago indebido, ya

no corresponde que se discuta la legalidad del acto impugnado ni de sus glosas sino, el control de legalidad corresponde verificar, si el pago realizado por la compañía actora fue o no indebido, por tal razón, en la parte resolutiva de la sentencia, no debe declararse la aceptación sobre la impugnación del acta de determinación y modificar el contenido de la resolución sino, únicamente verificar si se cumplen o no, los requisitos previstos en el art. 122 del Código Tributario para configurar el pago indebido.

4.1.3. Refiere que conforme la línea argumentativa de la Corte Constitucional se demuestra la transgresión del requisito de la motivación, en virtud a la revisión de la sentencia dictada por el Tribunal A quo, " *con especial atención al considerando letra H.2) ANÁLISIS DEL TRIBUNAL.- y letra H.2.2) […] Que en este sentido, se demuestra deficiencia motivacional bajo los siguientes argumentos: 1) Inexistencia: Sobre qué hechos fácticos y normativos el Tribunal se basó para indicar que la compañía actora actuó conforme el ordenamiento jurídico; siendo que la compañía actora solicitó la conversión de la acción como pago indebido. 2) Insuficiencia: De acuerdo con los numerales 23 al 36 de la sentencia recurrida, no existe ningún hecho probado con el cual el Tribunal justifique que la compañía actora haya cumplido el ordenamiento jurídico"* .

Solicita se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora. -

De los recaudos procesales revisados se advierte que, la parte actora no ha dado contestación al recurso de casación

5.- Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la entidad pública **demandada**, incurre por el caso **segundo** del art. 268 del COGEP en **falta de motivación**, infringiendo el artículo 76.7.l de la Constitución de la República del Ecuador y artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 y del art. 268 del COGEP que dispone:

> **" Art. 268.- Casos.** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (…)* ***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. (…).”

Sobre el caso 2, es importante dejar claro que, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia, 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 el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto por la autoridad demandada ha sido interpuesto por falta de motivación y en ese sentido esta sala casacional realizará su análisis en base a las siguientes consideraciones:

6.2. Alcance doctrinario de la motivación Diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra “ La Casación Control del Juicio de Hecho” , (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

> *“ Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por si para constituirse en fuente jurígena de derechos” .*

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro “ La Casación Civil en el Ecuador” , Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

> *“ La motivación de la sentencia constituye un elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho que el juez apoya su decisión Su exigencia es una garantía de justicia a la cual se le ha reconocido jerarquía constitucional, como derivación del principio de inviolabilidad de la defensa en juicio. Por la motivación, además se asegura la publicidad de la conducta de los jueces y el control popular sobre el desempeño de*

> *sus funciones, esencial en un régimen republicano. Por ella también podrán los interesados conocer las razones que justifican el fallo y decidir su aceptación o impugnación*".

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra " El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso" , Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

> *"...la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso".*

Es claro entonces, que la motivación 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.

6.3. Precedentes constitucionales. Sobre la motivación, la Corte Constitucional, a través de su sentencias de carácter vinculante ha manifestado: que para la motivación existe cuando se evidencia una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158 17EP/21 de 20 de octubre del 2021).

Asimismo, sobre la motivación la Corte Constitucional en su reiterada jurisprudencia ha manifestado que: "*para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la*

motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto" (sentencia No. 18815EP/20 de 11 de noviembre de 2020, N° 20).

6.4. Normas legales aplicables al caso. Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Constitución de la República del Ecuador

*" **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) **7.** El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...). **l)** Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados" .*

Código Orgánico General de Procesos

*" **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" .*

6.5. CASO SUB JUDICE A RESOLVER. El recurso de casación de la entidad demandada se fundamenta en que la sentencia de instancia ha sido dictada incurriendo en el vicio de falta de motivación, pretende que se la case y se reconozca la validez íntegra del acto impugnado. En ese sentido, conforme las alegaciones realizadas por el recurrente esta Sala de casación realiza la revisión íntegra de la sentencia.

6.5.1. Es importante, partir del objeto mismo de la controversia, el cual fue transcrito en el ítem 1.2 de esta sentencia y se constreñía a establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en contra del acta de determinación No. 17202024901505310 por el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

6.5.2. La sentencia establece como antecedentes preliminares y necesarios para su decisión, contextualizar los hechos del caso y plantea los siguientes: **1**) El 18 de abril de 2017 el contribuyente realizó la declaración original de IR 2016. **2)** El 21 de diciembre de 2018 presentó la primera sustitutiva. **3)** El 7 de junio de 2019 realizó la segunda sustitutiva. **4)** El 25 de julio de 2019 se notificó al contribuyente con la Orden de determinación sobre el impuesto en análisis 2016 (esto luego de la segunda sustitutiva del actor). **5**) El 6 de noviembre de 2019 el SRI emitió el Acta en donde se determinódiferencias a favor del fisco por $ 7.513,08 USD por varios conceptos. **6**) En el acta de determinación (acto impugnado) se desconoció el estado de resultados y como gastos no deducibles por operaciones con empresas fantasmas la suma de $ 968.252,67 USD. **7**) Según el SRI en el acto impugnado esta diferencia debía ser desconocida tanto del estado de resultados, como de los gastos no deducibles; y, la compañía sostuvo que la referida suma corresponde a un gasto no deducible conforme lo reconoció en sus declaraciones sustitutivas, pues en ellas estableció la no deducibilidad de los gastos, más no fue producto de la determinación iniciada por el SRI.

6.5.3. El Tribunal de instancia en el numeral 28 de su sentencia indica: *"El inciso final del numeral 16 artículo 10 de la LRTI manda que (...) Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serándeducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas".-* Por su parte, el art. 26 del RLRTI vigente para el ejercicio fiscal 2016 disponía que: *"**No serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes***; *y, el artículo 35 numeral 7 ibídem manda que "Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: (...) 7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención" Finalmente, el artículo 3 del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la resoluciónnúmero 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia (**RO-S 894 de 01-diciembre-2016**) manda que " DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: " Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la*

emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio" (lo resaltado y el énfasis fuera del texto original). **(suficiencia normativa).**

6.5.4. El Tribunal en el numeral 29 indica: *" [...] RIPCONCIV al presentar su declaración tributaria actuó conforme el ordenamiento jurídico, pues o bien sea por costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas fantasmas, o, por costos y gastos no sustentados en comprobantes de venta autorizados, o, que no cumplan la secuencia formal y material del gasto, la normativa preveía en el escenario que se encontraba la actora, esto es, antes del inicio de la determinación (que incluso no se conocía que habría determinación), con fines tributarios, la afectación a la deducibilidad del gasto, sumando los gastos no deducibles a la utilidad o pérdida líquida.- Nótese nuevamente que lo analizado corresponde al momento cronológico donde, conforme la determinación, RIPCONCIV declaró los gastos de los Proveedores como gastos no deducibles; luego es el SRI, quien con la posterior determinación señala que, no son gastos no deducibles sino que se deben descontar del estado de resultados.-* **(suficiencia fáctica).**

6.5.5. En el párrafo 34 añade: " *De lo expuesto en el párrafo que antecede y respecto a la procedencia del artículos 17 del Código Tributario, si bien la aplicación de los principios de realidad económica o jurídica (en este caso económica) debe estar precedida de un proceso de justificación que explique por qué se presentaría esta incompatibilidad entre lo económico y el ropaje jurídico, en el presenta caso, en el momento en que la actora presentó sus declaraciones sustitutivas antes del control del SRI, el conflicto entre la sustancia económica [léase: gastos de empresas fantasmas] y la forma jurídica [deducibilidad de la base imponible del impuesto a la renta –art. 10 LRTI]* ***si se encontraba tasada por la normativa****, cuando a la fecha de las sustitutivas, los artículos 10 numeral 16 de la LRTI, 26 y 35 numeral 7 del RLRTI y 3 de la resolución número 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, establecían como consecuencia jurídica la no deducibilidad, conforme procedió la actora"* . **(conclusión).**

6.5.6. En el literal **H.2.3)** analiza sobre el **pago efectuado y la conversión de la acción**, en el

numeral 36 señaló: " en esta instancia judicial que el 3 de junio de 2021 pagóal SRI la totalidad de la obligaciónestablecida en el acta número 17202024901505310, incluyendo los valores correspondientes a impuesto, intereses y multas, a la fecha de pago por la suma de $ 12.575,67 USD (foja 302), solicitado por efecto la conversión de la acciónde impugnacióna pago indebido conforme el art. 321 del COGEP.

6.5.7. Sobre este pago, en el párrafo 38 indica: *" El artículo 122 del Código Tributario manda que se considera pago indebido, entre otros, el que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal,* **(suficiencia normativa)** *En el mismo párrafo citado analiza los elementos para que proceda la devolución de impuestos e indica: " donde conforme el análisis que antecede se tiene que:* ***(i)*** *se ha establecido la improcedencia de la determinación –exclusivamente- respecto a las glosas 3.7.1.3.2 por " operaciones con empresas fantasmas" cuadro número 17 y 3.7.2 por " gastos no deducibles declarados por el contribuyente" ; y,* ***(ii)*** *se ha verificado el pago de la suma de $ 12.575,67 USD (el 3 de junio de 2021) que corresponde al valor total de impuesto determinado en el acta de determinaciónnúmero 17202024901505310; por lo tanto, se verifica que configuran los presupuestos legales y jurisprudenciales del pago indebido (Ver: Recursos de casación números 202-2010 de 19 de enero del 2012; 190-2012 de 25 de febrero de 2014; y, 133-2013 de 21 de agosto de 2014), estos son: el pago, y lo indebido"* **(suficiencia fáctica)*;*** termina el numeral con: *" por lo que corresponde reconocer la devolución del valor pagado indebidamente más intereses conforme el artículo 22 del Código Tributario, respecto y exclusivamente al efecto que produzca la liquidación y consecuente exclusión de la determinaciónde las glosas 3.7.1.3.2 por " operaciones con empresas fantasmas" cuadro número 17 y 3.7.2 por " gastos no deducibles declarados por el contribuyente" , para lo cual conforme el mandato del artículo 314 del COGEP, la autoridad deberáliquidar lo resuelto en este fallo y establecer el diferencia indebidamente pagada.-"* **(conclusión).**

6.5.8. Con estas consideraciones, en la parte dispositiva de la sentencia el Tribunal resuelve aceptar la demanda deducida por el actor y modifica parcialmente el acta de determinación Nro. 17202024901505310, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, respecto exclusivamente a las glosas impugnadas; por lo que RECONOCE PARCIALMENTE por concepto de pago indebido a favor de la compañía actora, más intereses por el valor que resulte de la liquidacióndel fallo. Es sobre esta decisión que el SRI

argumenta que contiene decisiones " incompatibles" , toda vez que al cambiarse la acción de impugnación del acto controvertido por el de pago indebido, ya no corresponde que se discuta la legalidad del acto impugnado ni de sus glosas sino, el control de legalidad corresponde verificar, si el pago realizado por la compañía actora fue o no indebido, por tal razón, en la parte resolutiva de la sentencia, no debe declararse la aceptación sobre la impugnación del acta de determinación y modificar el contenido de la resolución sino, únicamente verificar si se cumplen o no, los requisitos previstos en el art. 122 del Código Tributario para configurar el pago indebido.

6.5.9. La primera observación que se hace al recuso propuesto, es que el casacionista alega que, la sentencia configura una deficiencia motivacional por inexistencia y también por insuficiencia, vicios que debieron ser explicados cada uno por su esencia, ya que son 2 tipologías de deficiencias, la primera como ausencia absoluta de los elementos mínimos de la motivación y la segunda cumplimiento defectuoso de los elementos mínimos y más aún cuando el recurrente advierte que los 2 se presentan en la letra H.2) y letra H.2.2).

6.5.10. Pero aún en el caso de que fuesen compatibles la inexistencia con la insuficiencia**,** el casacionista indica que en la decisión judicial, habiéndose transformado el proceso de impugnación en acción de pago indebido por el pago efectivamente hecho (art. 321 del COGEP), no cabía que el Tribunal se pronuncie sobre la legalidad o no del acto de determinación que fue impugnado; tal argumentación no es válida, porque conforme el recurrente también lo sostiene, debió verificarse si el pago es o no indebido, y no encontramos mejor forma de llegar a ello, a través del análisis del propio acto de determinación, del cual según el Tribunal de instancia " se ha establecido la improcedencia de la determinación por gasto no deducible por operaciones con empresas fantasmas" , pues las diferencias detectadas por el SRI fueron previamente declaradas por la empresa en su sustitutiva (párrafo 35), tomando en cuenta además que, el objeto de la controversia se limitó a la declaración de legalidad o no del acto administrativo impugnado, objeto que con el pago no ha cambiado y sobre el cual el Tribunal tenía la obligación de pronunciarse, incluso por control de legalidad del que se halla investido.

6.5.11. El caso 2 del art. 268 del COGEP refiere a las deficiencias formales y no materiales y la sentencia cumple con el criterio rector de la Corte Constitucional, más contundente incluso cuando afirma: " *24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los*

fundamentos de la decisión adoptada" (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021) y en el presente caso además, la decisión de instancia es lógica, clara y comprensible, por lo que se rechaza el recurso interpuesto por la entidad pública demandada.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 1 de octubre del 2021 en el proceso No.17510-2021-00057.

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.

R E S U M E N

El SRI al amparo del caso 2 del art.268 del COGEP propone recurso de casación acusando a la sentencia de "falta de motivación". Analizado en su integridad el pronunciamiento del Tribunal de instancia, encontramos que el mismo cumple los requisitos mínimos de sustentación, tanto en el derecho como en los hechos sometidos a su decisión; por tanto no se casa la sentencia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2020-00244 RESOLUCION 243-2024 231185531-DFE

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 10 de mayo del 2024, las 14h11. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez Jueza Nacional, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita Conjuez Nacional en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua Juez Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. **17510-2020-00244.**

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Fernando Basantes Freire, representante legal de la compañía REPRESENTACIOŃ Y ASESORIÁ FEREP CIÁ. LTDA., quien a su vez es representante legal de ORIONOIL ER S.A interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución No.117012020RDEV184018 notificada el 23 de junio de 2020, mediante la cual se dio respuesta al reclamo de pago indebido por concepto de diferencias en la contribución solidaria sobre las utilidades correspondiente al ejercicio fiscal 2016.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en: *ª 5.3 Determinar la validez y legalidad de la Resolución No. 117012020RDEV184018 emitida el 23 de julio de 2020 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que negó el reclamo administrativo de pago indebido por concepto de Contribución Solidarias sobre la Utilidad correspondiente al ejercicio fiscal 2016, y en consecuencia, establecer si la empresa actora tiene derecho a la devolución del valor reclamado por USD $ 400.448,03 más los respectivos intereses*º .

1.3. Mediante sentencia dictada el 15 de septiembre del 2021, las 14h48, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito,

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

provincia de Pichincha, se resolvió: *ª desechar la demanda presentada por el señor Fernando Alexander Basantes Freire, representante legal de la empresa REPRESENTACION Y ASESORIA FEREP CIA. LTDA., quien a su vez es representante legal de la compañía ORIONOIL ER S.A.; y, en consecuencia, ratificamos la legitimidad y validez de la Resolución No.117012020RDEV184018, emitida el 23 de junio de 2020, por el Director Zonal 9 de Servicio de Rentas Internas*.º

1.4. El señor Fernando Alexander Basantes Freire, en la calidad antes referida interpuso recurso de casación (fs. 708 a 717), el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 29 de octubre del 2021, a las 16h44 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto interlocutorio de 31 de enero del 2023, las 09h17 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **falta de aplicación** de los artículos 13 y 122 del Código Tributario, 22 de Código Orgánico Administrativo y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como la **errónea interpretación** del artículo 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016.

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; 185 segunda parte, numerales 1 y 2 del Código Orgánico de la Función Judicial COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 10h15, 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. Por delegación del Presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn Zurita, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 9 de mayo del 2024, a las 11h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El señor Fernando Alexander Basantes Freire, en calidad de gerente general y como tal, representante legal de la empresa REPRESENTACION Y ASESORIA FEREP CIA. LTDA., sociedad que a su vez funge como gerente general y, por tanto, ejerce la representación legal de la compañía ORIONOIL ER S.A (actora), en el escrito de casación y en la audiencia de

casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el caso 5 del art. 268 COGEP con los siguientes argumentos:

4.1.1. El Tribunal A quo en la sentencia recurrida comete el vicio de **falta de aplicación** del art. 13 del Código Tributario, al no realiza el ejercicio interpretativo para definir que es una ªutilidad gravableº, ya que de aplicarse la norma hubiese llegado a la conclusión de que la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, no es otra cosa que el resultado de los ingresos gravados menos los costos y gastos deducibles, y por tanto, partiendo de esta definición simple, hubiese podido constatar que ORIONOIL está siendo sujeto al pago de la Contribución Solidaria sobre un concepto de ingresos no realizados ªCarry Forwardº o valor de acumulación, el cual no es un ingreso gravado. Que la falta de aplicación del art. 13 del Código Tributario además provoca que el Tribunal A quo yerre por vicio de **errónea interpretación** del art. 6 Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana, pues en vez de interpretar las palabras ªutilidad gravable del ejercicio fiscal 2015º, el Tribunal A quo se limita a señalar que la utilidad gravable es la que consta en la declaración original o sustitutiva (en este último caso, con excepción de las declaraciones realizadas por una amnistía tributaria). Que el Tribunal argumentó que la declaración sustitutiva de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 efectuada el 9 de febrero de 2018 por ORIONOIL no ha sido cuestionada ni en sede judicial, ni en sede administrativa y, en consecuencia, toma como válida dicha sustitutiva a efectos de la determinación de la utilidad gravable para el pago de la CSU, concluyendo equivocadamente que no existió pago indebido por parte de la compañía. Que la interpretación del Tribunal A quo sobre el art. 6 de la mencionada Ley es erróneo, en la medida en que le da un alcance limitado y extremadamente formalista, al establecer que para determinar la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 se debe observar lo que consta en la declaración original o sustitutiva del impuesto a la renta, cuando ni la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016, ni sus normativas infra legales que la desarrollan ordenan hacer dicha vinculación (con el IR). Que la inducción a error fue provocado por el SRI en la comparecencia de 12 de septiembre de 2017, donde informó que el considerar como renta exenta un valor de USD $ 6.758.721,52, valor de acumulación o carry forward (renta no gravada, por no estar realizada), era un riesgo importante para ORIONOIL, y que por tanto, debía ser considerada como ingresos gravados del ejercicio

fiscal 2015. Que no es correcto que la interpretación del art. 6 de la mencionada ley, sea tan estricta y limitada, cuando el caso se centra en la determinación de la verdadera utilidad gravable (ingresos gravados menos gastos deducibles) para efectos del impuesto a la Contribución Solidaria a las Utilidades. Que el Tribunal de instancia señala como único caso de exclusión para considerar el pago de la CSU tomando el 3% de la utilidad reflejada en la declaración del impuesto a la renta original o sustitutiva, cuando se efectúen declaraciones por renta a efectos de acogerse a la remisión de obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en la Ley Orgánica para el Fortalecimiento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Que por la inducción a error de la Administración Tributaria, ORIONOIL realizó la sustitutiva de IR con las expectativas legítimas que la actuación de la Administración Tributaria le había generado, y, en ningún caso, estas expectativas incluían una determinación posterior por la CSU como consecuencia de esta sustitutiva. Que la sentencia recurrida yerra por falta de aplicación del art. 22 del Código Orgánico Administrativo respecto de la confianza legítima.

4.1.2. La errónea interpretación y falta de aplicación de las normas y principios analizados a lo largo del recurso, devienen en la falta de aplicación del art. 122 del Código Tributario respecto del pago indebido que es una norma que en el presente caso debe ser aplicada por la inducción a error por parte de la Administración Tributaria. El argumento del Tribunal, es que la decisión de realizar sustitutivas de IR del ejercicio 2015 y de la CSU responde a un tema voluntario de la compañía, lo cual no es el punto de la discusión, pues ORIONOIL en ningún momento del juicio argumentó que no haya sido su decisión el cambio de la declaración del año 2015, sino que el cambio se realizó fruto de una inducción a error del propio SRI, al instar a la compañía a gravar el Impuesto a la Renta sobre el ª Valor de Acumulación o Carry Forwardº, y que el Tribunal A quo tenía la facultad de revisar cual es la verdadera utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, a efectos de determinar si se pagó el 3% sobre dicha base, o si hubo un valor pagado fuera de la justa medida legal. Solicita al Tribunal de Casación que case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- El Servicio de Rentas Internas, en la contestación al recurso presentado por la empresa actora manifiesta que, el fundamento de que no se aplicó el art.13 del Código Tributario a efectos de interpretar el

concepto ª utilidad gravableº, pues no realiza el ejercicio interpretativo para definir que es la ª utilidad gravableº, pero a párrafo seguido indica que, existe errónea interpretación de la utilidad gravable, al considerar la misma como la constante en la declaración de I.R. del ejercicio fiscal 2015. Entonces, bien el Tribunal yerra al no realizar un ejercicio interpretativo, bien yerra por realizar un erróneo ejercicio interpretativo, más no caben los dos escenarios. Que la compañía actora no expone la norma sustantiva que el Tribunal A quo haya aplicado en lugar del art. 13 del Código Tributario. Que en la demostración de la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión, pretende que el Tribunal de Casación realice un análisis sobre la utilidad gravable reflejada en su declaración sustitutiva por IR del ejercicio 2015, más no expone una incidencia directa sobre consideración de la Base imponible de la CSU sobre el 3% de Utilidades. Sobre la falta de aplicación del art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno no expone conforme la técnica casacional, las razones por las que debió aplicarse dicho artículo; la discusión ante el juzgador de instancia se centró en la contribución solidaria más no sobre el impuesto a la renta del 2015, por lo que no existe fundamento fáctico para la aplicación del art. 2 de la LRTI.

4.2.1. Sobre la falta de aplicación del art. 22 del COA, ORIONOIL señala que al realizar la declaración sustitutiva de IR del 2015, se generó una confianza legítima para no ser objeto de una determinación posterior por la CSU como consecuencia de ella, sin tomar en cuenta las facultades de la administración tributaria que no tienen por qué verse limitadas por que el contribuyente por efectuar la sustitutiva de un impuesto, y mucho menos para revisar lo declarado en tributos conexos, como en la especie. Que no existe tal confianza legítima aducida por la compañía actora.

4.2.2. Respeto a la falta de aplicación del art.122 del Código Tributario la compañía actora justifica que debió aplicárselo por la inducción a error por parte del SRI para que ORIONOIL efectué una declaración sustitutiva de I.R., lo que llevó a una consideración errónea de la Base Imponible para la CSU y que, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario como consecuencia no considera que exista pago indebido de tributos, razones por lo que no se puede considerar que existe falta de aplicación. Sobre la errónea interpretación del art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana indica que, la compañía actora no realiza una explicación de la interpretación que debió otorgar el Tribunal, tan solo expone su inconformidad con la decisión adoptada por el juzgador, y que la misma no se apega a sus intereses particulares.

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **falta de aplicación** de los arts. 13 y 122 del Código Tributario, 22 de Código Orgánico Administrativo y 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como la **errónea interpretación** del art. 6 de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción Reactivación de las Zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

> [a] **Art. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **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

El **caso 5** contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante revalorar 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 resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Doctrina aplicable al caso.- 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, 361 sobre la **falta de aplicación** que:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º .*
>
> 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*

Sobre la **errónea interpretación,** el mismo autor ha dicho:

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

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad

> ª **Art. 6**.- **Contribución Solidaria Sobre Las Utilidades.-** *Las sociedades que realicen actividades económicas, y que fueren sujetos pasivos de impuesto a la renta, pagarán una contribución del 3% a sus utilidades que se calculará teniendo como referencia la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015 (¼).º*

Ley de Régimen Tributario Interno

> ª **Art. 2**.- **Concepto de renta**.- *Para efectos de este impuesto se considera renta:*
>
> *1.-. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso*

provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.º

Código Orgánico Administrativo

ª Art. 22.- Principios de seguridad jurídica y confianza legítima.- *Las administraciones públicas actuará bajo los criterios de certeza y previsibilidad. La actuación administrativa será respetuosa con las expectativas que razonablemente haya generado la propia administración pública en el pasado. (...)º*

Código Tributario

ª Art. 13.- Interpretación de la ley.- *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamenteº* .

ª Art. 122.- **Pago indebido.** - *Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.º*

6.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- En relación al caso específico consideramos:

6.4.1. Se debe partir del objeto mismo de la controversia que fue ya transcrito en el ítem 1.2 de esta sentencia y se refiere a determinar la validez y legalidad de la resolución impugnada que negó el reclamo administrativo de pago indebido por concepto de la contribución solidaria sobre la utilidad declarada en el ejercicio fiscal 2015.

6.4.2. El caso 5 parte de los hechos dados por ciertos en la sentencia o aquellos que no hayan sido controvertidos, se establecen como tales**: i)** El 25 de abril de 2016 ORIONOIL realizó la declaración de IR del ejercicio fiscal 2015 considerando una utilidad gravable de USD $ 11 768.076,27. **ii)** El 15 de septiembre de 2016 ORIONOIL presento la declaración original de la CSU determinado un tributo de USD $ 353.042,29, pagados en tres cuotas. **iii)** El 12 de

septiembre de 2017 se llevo´a cabo la comparecencia de ORIONOIL ante el SRI en la que se abordó el tratamiento tributario de los valores consignados en el casillero 6006 en la declaración de IR del 2015. **iv)** El 9 de febrero de 2018 ORIONOIL hizo una declaración sustitutiva por IR del ejercicio fiscal 2015 en la que registró por utilidad gravable USD $ 17 512.989,56. **v)** El 15 de mayo de 2019, ORIONOIL fue notificada con la Comunicación de Diferencias Nro. DZ9-GSOOCDC19-00000057-M, en la que se estableció diferencias considerando la utilidad gravable declarada por el actor en la sustitutiva por IR del 2015 del 9 de febrero de 2018. **vi)** El 27 de mayo de 2019 ORIONOIL presento´una declaración sustitutiva de la CSU considerando la utilidad gravable USD $ 17 512.989,56 establecida en la declaración sustitutiva por IR del 2015 y determino´USD $ 525.389,69 en tres cuotas, que fueron pagadas. **vii)** El Tribunal no advierte que la declaración sustitutiva por IR del 2015 haya sido realizada para acogerse a la remisión de obligaciones tributarias prevista en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo o que ha sido modificada o eliminada producto de una reclamación hecha por la compañía que incida en una nueva base de la CSU. **viii)** La empresa no ha logrado desvirtuar la legitimidad del acto impugnado. **ix)** Que el pago realizado es debido.

6.4.3. A esta Sala Especializa de lo Contencioso Tributario le corresponde analizar los yerros denunciados, en el orden que han sido propuestos, asi: el recurso se fundamenta en el vicio de **falta de aplicación** de los arts. 13 y 122 del CT, 22 de COA y 2 de la LRTI; siguiendo la técnica casacional establecida por parte de esta Sala Especializada que para sustentar este cargo se requiere: i) Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejo´de aplicarla; ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía´ aplicar la norma propuesta; iii) Determinar que´norma fue aplicada indebidamente en lugar de aquella que da solución´al problema jurídico; y, iv) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión´tomada por el juzgador. Corresponde verificar el cumplimiento de estos requisitos:

i) Determinar cual es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejo´de aplicarla; el casacionista ha dejado sentado las normas que considera debían aplicarse que, fueron señaladas y transcritas textualmente en el ítem 6.3. de esta sentencia, por lo que cumple este requisito.

ii) Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar las normas propuestas: El recurrente indica que el Tribunal de instancia comete el vicio de falta de aplicación del art. 13 del Código Tributario, ya que no realiza el ejercicio interpretativo para definir que es una ª utilidad gravableº y que de aplicarla hubiese llegado a la conclusión de que la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, no es otra cosa que el resultado de los ingresos gravados menos los costos y gastos deducibles. Que por la inducción a error del SRI, ORIONOIL realizó la sustitutiva de IR con la expectativa legítima que la actuación de la administración le había generado, y, en ningún caso, estas expectativas incluían una determinación posterior por la CSU como consecuencia de la sustitutiva del IR, en tal razón la sentencia recurrida yerra por falta de aplicación del art. 22 del COA respecto de la confianza legítima, lo que llevó a la falta de aplicación del art. 122 del CT respecto del pago indebido que reclama y que es la norma que debe ser aplicada. El argumento del Tribunal de instancia, es que la decisión de realizar sustitutivas de IR del 2015 y de la consecuente CSU responde a un tema voluntario de la compañía, lo cual no es el punto de la discusión, pues ORIONOIL en ningún momento del juicio argumentó que no haya sido su decisión el cambio de la declaración del IR, sino que el cambio se realizó fruto de una inducción a error del propio SRI, al instar a la compañía a gravar con el impuesto a la renta el ª Valor de Acumulación o Carry Forwardº, y que el Tribunal A quo tenía la facultad de revisar cual es la verdadera utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, a efectos de determinar si se pagó el 3% sobre dicha base, o si hubo un valor pagado fuera de la justa medida legal. Con ello cumple el segundo requisito.

iii) Norma que fue aplicada en lugar de aquella que da solución´al problema jurídico.- Aunque no lo dice expresamente, implícitamente refiere que la norma que daba solución a la controversia era el art. 2 de la LRTI, pues por concepto la utilidad gravable (base imponible del hecho generador de la CSU), el Tribunal A quo tenía la facultad de revisar cual es la verdadera utilidad del ejercicio 2015 considerando lo que constituye renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies y servicios, y no gravar con el impuesto a la renta incluyendo el ª Valor de Acumulación o Carry Forwardº, vicio que, según el recurrente, está íntimamente ligado a la **errónea interpretación** del art. 6 de la Ley de Solidaridad, que establece como hecho generador de dicha contribución la utilidad gravable del ejercicio fiscal 2015, para lo cual, según el Tribunal de instancia se debe observar lo que

consta en la declaración del IR 2015 sea original o sustitutiva, ello para el recurrente es darle una interpretación estricta y limitada, cuando el caso se centra en la determinación de la verdadera utilidad gravable (ingresos gravados menos gastos deducibles) para efectos del cálculo de la CSU. Efectivamente, en el numeral 6.3.2**.** de la sentencia el Tribunal de instancia indica: *ª [¼]De dichas disposiciones legales y reglamentarias se desprende con meridiana claridad que, por regla general, las sociedades que realicen actividades económicas y sean sujetos pasivos del IR se encuentran obligadas al pago del tributo denominado ª Contribución Solidaria sobre el Patrimonioº - CSU, considerando el 3% de sus utilidades que se reflejan en la declaración del IR del ejercicio fiscal 2015 -original o sustitutiva-[¼]º* (subrayado de esta Sala). De lo expuesto, no se encuentra que el Tribunal de instancia haya realizado un alcance limitado y formalista del art. 6 de la Ley de Solidaridad como se alega, porque la sentencia parte de la idea que el cálculo de la contribución solidaria es el 3% (tarifa del impuesto) a sus utilidades que se calcularáteniendo como referencia la utilidad gravable (base imponible) que consta en la declaración sustitutiva de la CSU presentada de manera voluntaria por el actor el 27 de mayo de 2019 en la cual declaró una utilidad gravable mayor USD $ 17 512.989,56 a la declaración original de CSU 11 768.076,27 de utilidad y sin que conste que tal sustitutiva la presentó para acogerse a la remisión prevista en la Ley de Fomento Productivo.

iv.) Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.- En la parte dispositiva de la sentencia el Tribunal llega a referir que: ª *Resueltos los aspectos controvertidos en los actos de proposición, la empresa no ha logrado desvirtuar la legitimidad de la Resolución impugnada, conforme lo determina el art. 82 del Código Tributario y la doctrina existente, relativa a que los actos administrativos se presumen legítimos, en tanto no se demuestre lo contrario* º. Basándose para ello en que, la declaración sustitutiva del IR del año 2015, en cuanto se refiere a la utilidad gravable debía ser considerada como la base imponible para el cálculo de la CSU de la empresa, por lo que desechan la demanda. De lo expuesto, esta Sala de Casación considera que las normas señaladas como infringidas por el recurrente, en nada influyó en la decisión del Tribunal de instancia, pues aun aplicándolas no hubiera llegado a la decisión que aspiraba la empresa actora, pues es la declaración sustitutiva lo que decantó la ratio decidendi de la sentencia para confirmar la glosa. Por estas mismas razones, resulta inoficioso pronunciarse sobre la falta de

aplicación del art. 122 del Código Tributario, pues de lo razonado en instancia en esa situación el pago resulta debido. Con las consideraciones expuestas, esta Sala considera que no se han configurado los vicios denunciados por la empresa ORIONOIL S.A. por 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 Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha el 15 de septiembre del 2021 en el proceso No. 17510-2020-000244.

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.

Resumen de fácil comprensión

El contribuyente alega el caso 5 por falta de aplicación y errónea interpretación de normas de derecho sustantivo; respecto a la falta de aplicación se evidencia que el recurrente no cumple con los requisitos para configurar el vicio y la trascendencia del vicio en la parte dispositiva de la sentencia, tampoco ha sido evidenciada, por el contrario esta Sala considera que aun aplicándolas la decisión del Tribunal de instancia no hubiese cambiado, pues advertimos que entendió el alcance correcto de la norma y en ese sentido se rechaza el cargo.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2020-00168 RESOLUCION 244-2024 231290847-DFE

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, lunes 13 de mayo del 2024, las 11h33. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita Conjuez Nacional en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2020-00168.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor Nelson Antonio Ramos González, en calidad de representante legal y gerente de la compañía MILENE S.A. EN LIQUIDACIÓN, interpuso acción de impugnación en contra del Acta de determinación de control posterior No. JRPI-2018-0459-D001, emitida respecto de la DAI 028-2015-10-00500482, dictada por la Dirección Regional 1 de Intervención de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana de Ecuador, notificada el 24 de enero de 2020.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: " 5.3. 1*) Establecer si la AdministraciónAduanera, procedióconforme a derecho y a las normas de valoración, previstas tanto por la OMC como por la Comunidad Andina, en el descarte y en la aplicación de los Métodos de Valoración en el presente caso. 2) Determinar si la Administración Tributaria Aduanera incurre en falta de motivación del acto administrativo impugnado*."

1.3. Mediante sentencia dictada el 11 mayo del 2021, las 12h47, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, resolvió: " DECLARAR CON LUGAR la demanda interpuesta por seguido por: NELSON ANTONIO

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 FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

RAMOS GONZALEZ, su calidad de Representante Legal y Gerente de la compañía MILENE S.A. EN LIQUIDACIÓN, en contra de SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE, en consecuencia se declara la invalidez del acto impugnado."

1.4. El señor Jorge Luis Falconí Mancheno, en calidad de procurador judicial de la directora general del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador en adelante SENAE, interpuso recurso de casación (fs. 1342 a 1345) el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 22 de julio del 2021, a las 08h52 y notificado el 27 de julio de 2021 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 1 de diciembre del 2022, las 16h12 dictado por el doctor Fernando Antonio Chon Zurita, dispuso que la parte recurrente aclare su recurso, el 8 de diciembre de 2022 el recurrente presentó el escrito y el 12 de diciembre, las 10h12, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada**, por el caso **primero** del art. 268 del COGEP, esto es, por **falta de aplicación** del artículo 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y 123 del Estatuto de Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

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; 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 09h40, 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. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 9 de mayo del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. El procurador Judicial de la SENAE en el escrito de casación sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el caso 1 del art. 268 COGEP con el siguiente argumento: i) La consulta de interpretación prejudicial establecida en el artículo 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, norma supranacional, que debe ser aplicada por los jueces ecuatorianos, tal como lo determina el apartado 5.3 de la sentencia objeto de la controversia establecer si se cumplieron las normas de valoración establecidas por la OMC y la Comunidad Andina. ii) Que la resolución de fecha 20 de febrero del 2015, dentro del proceso de consulta prejudicial No. 152-1P-2014, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dispuso que el juez que conozca de un recurso extraordinario como es el presente, tiene la obligación de hacer primar el orden comunitario andino, debiendo para el efecto declarar la nulidad de la sentencia dictada que no cuente con la interpretación prejudicial referida, sin perjuicio de que las causales invocadas para el recurso de casación se encuentren debidamente interpuestas. iii) Que al haber existido una falta de aplicación de las normas procesales que integran la normativa supranacional como el art. 33 del Tratado de Creación del Tribunal de

Justicia de la Comunidad Andina y el art. 123 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la Corte Nacional al momento de conocer el recurso de Casación interpuesto por la entidad demandada, debe proceder de conformidad al numeral 1 del art. 273 del Código Orgánico General de Procesos; esto es, declarar la nulidad del proceso desde la Audiencia Preliminar y disponiendo que otro Tribunal conozca de la demanda presentada por el señor Nelson Antonio Ramos González, por los derechos que representa de la compañía MILENE S.A. EN LIQUIDACIÓN en contra de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. iv) Su pretensión se enmarca en que se declare la nulidad del proceso desde la Audiencia Preliminar, momento procesal en el que se produjo la nulidad invocada en este recurso, debiendo para el efecto remitir el proceso al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en el cantón Guayaquil. v) Que el artículo 123 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, establece en su parte medular que los jueces del país miembro de la Comunidad Andina, que siendo de última o única instancia en su país como lo es el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario - tiene la obligación de realizar la consulta prejudicial al Tribunal de justicia de la Comunidad Andina, cuando en la causa se controvierta alguna norma supranacional que conforma el ordenamiento de la Comunidad Andina. vi) Esta norma mencionada, es de obligatorio cumplimiento para los jueces nacionales, quienes no podrán resolver (dictar sentencia) hasta que se eleve a consulta y se obtenga el pronunciamiento respecto del caso por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, caso contrario, si los jueces resuelven la causa sin tener aquel pronunciamiento, estarían violentando el procedimiento. vii) Que la omisión de la consulta prejudicial constituye una clara vulneración al debido proceso, y en consecuencia, debe acarrear su nulidad, toda vez que las normas que garantizan el derecho al debido proceso son de orden público y de ineludible cumplimiento. viii) Que lo antes mencionado, en ningún momento fue cumplido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en el Cantón Guayaquil que violentó el debido proceso al no aplicar la norma acusada que es fundamental para decidir en la causa. ix) Que para entrar a analizar estos dos objetos de controversia, el Tribunal en primer lugar debió referirse al acto de Determinación de Control Posterior Nro. JRP1-2018-0459- D001, el cual se fundamenta en las normas supranacionales: normas de valoración de la CAN establecidas en la Decisión 571; y, normas que regulan el control posterior de la CAN establecidas en la Decisión 778. x) Que dicha transgresión al artículo 123 ibídem, trascendió hasta el momento en que se expidió la sentencia sin haber obtenido un pronunciamiento de la CAN. Por lo tanto, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, ha vulnerado norma expresa. xi) que los jueces de haber aplicado las normas infringidas se habrían determinado el correcto actuar de la administración aduanera respecto al procedimiento del proceso de control posterior previsto en la Decisión 778 de la CAN así como de la correcta aplicación de los métodos de valoración, con lo cual, el Tribunal de instancia hubiese declarado sin lugar la demanda.

4.2. Contestación al Recurso de casación por la parte demandada.- El actor al contestar el recurso de casación indica que: i) El primer objeto de controversia claramente se refiere a la verificación de aplicación correcta de las normas sobre valoración aduanera, normas que la administración debe cumplir y motivar correctamente al realizar un control posterior por motivos de valoración de mercancías. ii) Que dichas normas establecen métodos de valoración, que según la misma norma supranacional obliga ser descartada cada uno de los seis métodos de valoración, y eso es lo que el tribunal hizo correctamente en la sentencia se limitó a verificar si la administración realizó el descarte de los métodos motivadamente, analizó pruebas y peritajes y determinó que la administración emitió un acto administrativo contrario a la ley. iii) Que la Administración aduanera intenta establecer la falta de aplicación de una norma procedimental a decir de la administración que en nada aplica al caso concreto, pues la misma está diseñada para ser usada en caso de duda de la aplicación de alguna norma supranacional sobre el asunto de fondo en la aplicación de normas y el tribunal no ha tenido ninguna duda sobre la correcta aplicación o interpretación de la aplicación normativa sobre los métodos de valoración que aduana debió cumplir, tampoco existe en el procesos petición de parte de la administración aduanera de elevar una consulta sobre la aplicación de alguna norma , como para señalar que era obligación del tribunal hacerlo. iv) Que la administración aduanera debía identificar cuál era la duda de aplicación de una norma dentro del juicio que tenga íntima relación con el o los objetos de la controversia, duda que debía ser planteada por la administración aduanera, situación que no ha realizado y si el tribunal tampoco ha planteado duda sobre aplicación de normas sustantivas, no existe obligación ni motivo para elevar una consulta y suspender la causa. v) Solicita se niegue el recurso de casación interpuesto por el SENAE y se ratifique la sentencia.

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por la parte demanda, la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **primero** del art. 268 del COGEP, esto es, la **falta de aplicación** de los artículos 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y 123 del Estatuto de Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 1 del art. 268 del COGEP que dispone:

> **“ Art. 268.- Casos.** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: **1.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de*

> *normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal* (…)."

El numeral **primero** se refiere a la violación de las normas procesales o también llamadas *errores inprocedendo,* los mismos que pueden viciar el proceso, tanto por nulidad insanable, como por haber provocado la indefensión, siempre cuando haya influido en la decisión de la causa y de esta nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente; además hay que mencionar que sobre esta causal la doctrina y la jurisprudencia han manifestado, que no toda violación de procedimiento produce nulidad, para que se configure la misma, deben cumplirse los principios de especificidad, es decir, que el vicio que es contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que sea omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa.

6.2. Alcance doctrinario del error.- La Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia (Resolución N° 473 del 7 de septiembre de 1999, R.O. 332 de 3 de diciembre de 1999), al considerar el error *in procedendo* señala:

> *" … Ante todo es necesario tener presente la finalidad del derecho procesal, para de acuerdo a ello determinar si se puede o no imputar a un fallo el vicio de la casual segunda del artículo 3 de la Ley de Casación* (actual 268.1 del COGEP) *por haberse trasgredido esta clase de disposiciones legales. Al respecto, debe recordarse que el fin del derecho procesal es garantizar la tutela del orden jurídico y por tanto la armonía y la paz sociales, mediante la realización pacífica, imparcial y justa del derecho objetivo abstracto en los casos concretos, gracias al ejercicio de la función jurisdiccional del Estado a través de funcionarios públicos especializados. Las normas procesales no tienen vida por sí mismas, sino en razón o en función del derecho sustantivo cuya vigencia tutela; por lo tanto, solamente la violación de la norma procesal que afecte a la aplicación de ese derecho sustantivo, en forma tal que impida esa aplicación, determina que la sentencia deba ser casada por vicios in procedendo."*

Sobre la **falta de aplicación** de normas, Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene:

> " *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye " la infracción directa típica" , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto… "* . La falta de aplicación *" 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."

6.3. Normas legales aplicables al caso. - Las normas que la entidad aduanera recurrente estima infringidas son las siguientes:

Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

" Art. 33.- *Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente, la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si llegare la oportunidad de dictar sentencia sin que hubiere recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso. En todos los procesos en los que la sentencia no fuere susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente de oficio o a petición de parte la interpretación del Tribunal" .*

Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina

" Art. 123.- Consulta obligatoria.- *De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del Tribunal" .*

6.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- Esta Sala de Casación para emitir su decisión hace las siguientes consideraciones:

6.4.1. Conforme lo alegado por la entidad recurrente, el vicio se refiere a la falta de aplicación de normas procesales constantes en el ámbito de regulación y competencia de la Comunidad Andina de Naciones, en relación a la importación por parte de la compañía MILENE S.A de

mercancía declarada como "TELA POLIÉSTER", amparada en 10 declaraciones, las que fueron objeto de un proceso de control posterior por parte de la Dirección Regional 1 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), en ese sentido consta la notificación del inicio de Control Posterior No. JRP1-2018-0459-D001 del 25 de enero de 2019, en virtud de la duda razonable originada en los valores pagados o por pagar directa e indirectamente al vendedor de la mercancía importada, los resultados preliminares fueron puestos en conocimiento del sujeto pasivo mediante Informe de Resultados Preliminares de Control Posterior No. JRP1-2018-0459- P001 del 10 de enero de 2020, otorgándole un plazo de diez (10) días hábiles para aceptar los valores determinados total o parcialmente y/o para fundamentar sus reparos con los respectivos documentos de descargo, ante lo cual el sujeto pasivo, dio contestación mediante Documento No. SENAE-DSG-2020-1154-E ingresado con fecha 23 de enero de 2020 en el cual fundamentaba sus reparos junto con documentos de descargo. El SENAE consideró que el importador no presentó toda la documentación que justifique el valor realmente pagado o por pagar y emitió la Determinación de Control Posterior No. JRP1-2018-0459-D001 notificada el 24 de enero de 2020; con lo cual informó al sujeto pasivo las diferencias establecidas por un valor total a pagar de USD 36.923,35 (treinta y seis mil novecientos veinte y tres 35/100 dólares de los Estados Unidos de América).

6.4.2. Ante la emisión del acto de determinación, la empresa propuso demanda de impugnación, la que fue aceptada por el Tribunal de instancia al considerar que: ***"7.10.*** *(...) considera, que existen pruebas suficientes aportadas por la parte actora, que demuestran que el valor de transacción de las mercancías importadas y se encuentra plenamente justificadas. Por lo tanto, la AdministraciónTributaria Aduanera, no podía descartar el primer método de valoración y pasar al segundo método, menos aún aplicar el tercer método de valoración, lo cual produce la invalidez de la resoluciónimpugnada y su antecedente la determinaciónde control posterior; en consecuencia, no procede pronunciarse sobre el otro punto del objeto de la Litis, ya que con dicha declaración el acto administrativo no produce efectos jurídicos".*

6.4.3. El recurso de casación es un recurso extraordinario, formal y de alta técnica jurídica que demanda un conocimiento certero del Derecho y estricto cumplimiento de las exigencias legales. Con la finalidad de analizar el vicio alegado por el casacionista, según la línea

jurisprudencial sentada por esta Sala de Casación, que considera que para que prospere este yerro por falta de aplicación, debe señalarse cuál es la norma de debió aplicarse a los hechos que son objeto de la Litis y que el juzgador de instancia ha dejado de aplicarla por desconocimiento o abierta rebeldía; en este sentido se señalan dos normas jurídicas de carácter procesal pero sin mayor argumento sobre su trascendencia en la aplicación del caso en particular; pues era su obligación señalar con precisión la norma que fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión, sobre lo cual no consta ninguna norma en el recurso de casación, y por último debe demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la parte dispositiva dictada por el juzgador, ello tampoco ha logrado el recurrente demostrar cómo hubiese incidido en la decisión de la causa más cuando el actor no solicitó al Tribunal que efectúe dicha consulta, situación incierta, y el casacionista tampoco hizo referencia a pronunciamientos similares que sobre la interpretación de las normas andinas aplicables al caso ha emitido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

6.4.4. De otro lado, de la lectura de la sentencia recurrida, se evidencia más la inconformidad del SENAE con la decisión del fallo ya que reiteramos que no solicitó que el Tribunal suspenda el proceso y realice la consulta, cuando indica que debía hacerlo en la audiencia preliminar; además no resulta coherente y lógico que sea ella la que proponga el recurso por esta razón.

6.4.5. Sobre la aplicación de los artículos 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y 123 del Estatuto de Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, ha sido criterio reiterado de esta Sala de Casación, repetido en varios fallos, que tales disposiciones tienen como verbo rector " podrá" es decir, facultativo, es voluntad del juzgador el hacer o no hacer consulta, por tanto no cabe declarar una nulidad por una facultad del juez en la tramitación de la causa, y que además, no le causa indefensión alguna o al menos no se ha explicado la trascendencia en la decisión.

Por todas las consideraciones expuestas y en razón de que esta Sala de casación no puede corregir las deficiencias del recurso cometidas por el casacionista:

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario,

ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, Provincia del Guayas, el 11 de mayo del 2021 en el proceso No.09501-2020-00168.

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.

R E S U M E N

El casacionista interpone recurso de casación por el caso 1 por falta de aplicación de normas procesales, sin embargo, no cumple con identificar qué norma fue aplicada indebidamente en lugar de aquella que da solución al problema jurídico; y tampoco ha logrado demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador. Adicionalmente el art. 23 del Tratado de Creación del Tribunal Andino tiene como verbo recto el "podrá" es decir facultativo para el juzgador.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 245-2024

231292487-DFE

Juicio No. 17510-2020-00390

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, lunes 13 de mayo del 2024, las 11h39. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Conjuez Nacional Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Juez Nacional Dr. José Dionicio Suing Nagua, y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2020-00390.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El señor José Rafael Rosales Kuri, en calidad de gerente general y representante legal de la compañía CORRAL&ROSALES CIA. LTDA., que a su vez es gerente general y representante legal de la compañía PAYLESS SHOESOURCE ECUADOR CIA. LTDA, interpuso acción de impugnación en contra de la Resolución Nro. 117012020RREC314363 del 17 de septiembre de 2020, emitida por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que negóun reclamo formal de pago en exceso por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de diciembre de 2016.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció el objeto de la controversia en: " *F. Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se declare la ilegalidad y se revoque la resolución No. 117012020RREC314363 del director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas; y, en consecuencia, se disponga al Servicio de Rentas Internas la devolución de la suma de $ 54.153,97 USD pagados en exceso, conforme los actos de proposición de las partes*" .

1.3. Mediante sentencia dictada el 1 de septiembre del 2021, las 08h09 el Tribunal e lo Contenci8oso Tributario del Distrito Metropolitano del cantón Quito, provincia de Pichincha, resolvió: " *aceptar la demanda presentada por el señor José Rafael Rosales Kuri, en calidad de gerente general y representante legal de la compañía CORRAL&ROSALES CIA. LTDA., que es a su vez gerente*

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

general y representante legal de la compañía PAYLESS SHOESOURCE ECUADOR CIA LTDA., por lo que se deja sin efecto ni valor legal la resolución No.117012020RREC314363 del 17 de septiembre de 2020, emitida por la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas; y se reconoce por concepto de pago en exceso por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de diciembre de 2016 la suma de $ 54.153,97 USD, más intereses conforme al artículo 22 del Código Tributario."

1.4. La abogada Daniela Freire, procuradora fiscal en representación de las autoridades demandadas, debidamente legitimada por el director zonal 9 del SRI interpuso recurso de casación (fs. 353 a 359), en contra de la sentencia de 1 de septiembre del 2021, las 08h09, con fundamento en el **caso cuarto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, el cual fue calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 26 de octubre del 2021, a las 10h56 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 17 de enero del 2023, las 08h43 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, conjuez de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, dispuso que el recurrente aclare su recurso en providencia de 25 de enero de 2023, hecho lo cual admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada**, por el caso **cuarto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **falta de aplicación** de los artículos 164, 217,194 del Código Orgánico General de Procesos (COGERP en adelante), 2 de la Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos y 4 del Reglamento de Aplicación de dicha ley (LCEFMD) y 101 y 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto del art. 37 de esta LRTI, el casacionista alega en la aclaración que fue un error de digitación.

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 Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior).

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 10h37, 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. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el viernes 10 de mayo del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación por la autoridad demanda

4.1. El Servicio de Rentas en la fundamentación del recurso indica: Que en el presente caso se configura una falta de aplicación del segundo inciso del art.164 del COGEP que contiene el precepto jurídico de las formalidades exigidas en el ordenamiento jurídico para la validez de determinados actos y en el presente recurso no se observó el contenido de los arts. 216 y 217 del COGEP. Que las normas invocadas son claras en establecer lo que es un documento privado y las formalidades que

deben cumplir para que sean considerados como un medio de prueba idóneo por parte del Tribunal de instancia. Que en el presente caso se configuran los yerros denunciados en la " *Carta explicativa del tratamiento contable"* , la cual constituye un documento privado, y para que pueda ser considerado como medio probatorio debió realizarse el respectivo reconocimiento de firma y rúbrica de los autores, en el día y hora fijados para la audiencia de juicio, donde ineludiblemente se debía recibir su declaración, previo juramento; sin embargo de la revisión realizada al libelo de la sentencia no se ha podido identificar que se haya realizado y observado el citado precepto de valoración de prueba para que este medio probatorio sea considerado como tal, y menos como prueba favorable a la empresa actora. Continúa manifestando que, los arts. 2 de la Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos, 4 del Reglamento a la misma ley y 194 del COGEP (los transcribe), establecen que los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos, por tal motivo deben ser reproducidos en original o copias debidamente certificadas, y en el caso de los mensajes de datos " desmaterializados" y certificados ante un notario, autoridad competente o persona autorizada a través del mecanismo autorizado; justamente la prueba presentada y valorada por parte del Tribunal de instancia no observó dicho precepto en el literal (ii) Asientos de diario y libro mayor de la cuenta " Retenciones de impuesto a proveedores extranjeros" ; dicho documento es una mera impresión sin firmas de responsabilidad, ni en los detalles preparado por, revisado por, o peor aún aprobado por y sin la respectiva certificación, lo grave del caso es que dichos asientos son mensajes de datos contenidos en sistemas contables de supuesta propiedad del actor, y para que tengan valor probatorio los mismos debían ser materializados conforme lo ordena expresamente en los artículos previamente referidos. Finalmente, para la presentación de una proposición jurídica completa y por cuanto el caso 4 exige proponer que el yerro denunciado haya conducido a la no aplicación de normas de derecho sustantivo (efecto carambola), se tiene como tales: arts. 101 y 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno las cuales son las llamadas a resolver el litigio, por los siguientes motivos: Si el Tribual hubiera dejado por fuera el referido elemento probatorio por su incumplimiento de requisitos formales, tenía que decidir en base a la declaración y su contabilidad, pues las referidas normas sustantivas establecen que la declaración hace responsable al declarante de la veracidad y exactitud de los valores constantes en ella, además las sociedades deben declarar en base a los resultados que arroje su contabilidad; de tomarlas en cuenta los Juzgadores de instancia hubieran llegado a la conclusión de que el contribuyente no tiene derecho a la devolución alegada debido a que en su declaración no consta cuentas por cobrar, que el documento presentado como sustento (carta explicativa de tratamiento contable) no prestan mérito por sus inconsistencias formales con lo cual debieron rechazar la demanda en atención a las normas descritas.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La empresa actora en la contestación del recurso alega: en primer lugar, el SRI considera que el medio de prueba que no ha sido valorado es

el denominado " carta explicativa de tratamiento contable" . En segundo y tercer lugar, el SENAE (sic) considera que ha existido falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba contenidos en los arts. 164, 217 y 194 del COGEP, 2 de la Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos (LCEFMD) y 4 de su Reglamento de Aplicación. Es importante mencionar que el único de dichos artículos que contiene preceptos aplicables a la valoración de prueba es el art. 164 del COGEP. Considerando aquello, el cargo por el resto de las normas debe ser rechazado. Ahora bien, sobre el segundo inciso del art.164 del COGEP el SRI arguye que el cumplimiento de formalidades recogidas en el ordenamiento jurídico para determinar la validez del medio probatorio no se ha cumplido. Más allá de que Payless no está de acuerdo con ese criterio la validez o no del medio probatorio (mismo que tiene que ser declarado por un Juez) no se refiere a aquello. En ese contexto, si el SRI consideraba que este medio probatorio no cumplía con características formales que requiere, pudo haberlo impugnado en la audiencia preliminar de la causa en instancia, esta no es la vía ni el momento procesal oportuno para hacerlo de conformidad al test fijado por la Sala de Casación. En cuarto lugar, el SRI debió notificar la norma sustantiva o material que supuestamente ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria; es decir, debe haber una conexidad entre el yerro en la valoración de la aprueba y como consecuencia, la falta de aplicación de una norma sustantiva. En este caso, el SRI alega que el Tribunal no ha aplicado las normas sustantivas contenidas en los arts. 101 y 19 de la LRTI y si bien cita las normas cuyo yerro supuestamente se ha materializado, no justifica el cómo a raíz de la supuesta falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria no se han aplicado las normas de derecho sustantivo, ni tampoco el por qué esas son las normas llamadas para gobernar el caso concreto.

5.- Problema Jurídico

Determinar si conforme el recurso interpuesto por la parte demanda, la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso **cuarto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **falta de aplicación** de los arts. 164, 217 y 194 del COGEP, 2 de la Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos (LCEFMD) y 4 de su Reglamento y las normas de derecho sustantivo arts. 101 y 19 de la LRTI.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta del caso 4 del art. 268 del COGEP que dispone:

> **" Art. 268.- Casos.** *(...). **4**. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de*

la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto (…).”

6.2. Alcance doctrinario del error.- “ El numeral cuatro recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error en la apreciación de la prueba y, a consecuencia de tal yerro deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada” (Hernando Morales Molina. “ Técnica de la Casación Civil” . Ediciones Academia colombiana de Jurisprudencia. Colección Clásicos. Bogotá-Colombia. 2014).

Respecto a la **falta de aplicación** de normas el autor Humberto Murcia Ballén, en la obra “ Recurso de casación civil” , Bogotá-Colombia, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda, pág. 327 sostiene que esta consiste en:

“ (…) el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica (…)”

Sobre este error, el autor Luis Armando Tolosa Villabona en la obra “ Teoría y Técnica de la Casación” , 2008. Bogotá-Colombia. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Pág. 361 sostiene:

“ *Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “ la infracción directa típica” , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto …”*

La **falta de aplicación** *“ ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es un error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido de ésta en la sentencia.”*

Luis Cueva Carrión, al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala que:

“ Nótese que aquí se exige la existencia de dos tipos de violación: a) de las normas que rigen la valoración de la prueba (derecho adjetivo); y, b) de las normas de derecho material (derecho sustantivo). Además, la violación debe haberse producido en el mismo orden de sucesión: primero, la violación de las normas que rigen la valoración de la prueba; y, segundo, la violación de las normas de derecho material, de tal manera que, la primera es la causa de la segunda violación. Por lo tanto, si solamente existe la primera violación y no la segunda, no procede la causal de casación; o si solamente la violación es del derecho

material no se puede fundar el recurso de casación en esta causal sino en la primera."

6.2. Normas legales aplicables al caso. - Las normas que entidad pública tributaria, ahora recurrente estima infringidas son las siguientes:

Código Orgánico General de Procesos

" Art. 164.- **Valoración de la prueba**. *Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión" .*

" Art. 194.- **Presentación de documentos**. *Los documentos públicos o privados se presentarán en originales o en copias. Se considerarán copias las reproducciones del original, debidamente certificadas que se realicen por cualquier sistema" .*

" Art. 217.- **Reconocimiento de documentos privados**. *La parte que presente un instrumento privado en original podrá pedir el reconocimiento de firma y rúbrica a la autora o al autor o a la o al representante legal de la persona jurídica a quien se le atribuye la autoría. En el día y hora fijados para la audiencia, se recibirá la declaración de la o del autor, previo juramento. Si el documento está firmado por pedido de una persona que no sabía o no podía firmar, esta deberá declarar si se extendió por su orden, si la o el signatario obró por pedido suyo y si es cierto su contenido. En los demás casos bastará que la o el compareciente declare si es o no suya la firma* que se le atribuye."

Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos

" Art. 2.- **Reconocimiento jurídico de los mensajes de datos.**- *Los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos. Su eficacia, valoración y efectos se someterá al cumplimiento de lo establecido en esta Ley y su Reglamento"*

Reglamento a la Ley de Comercio Electrónico Firmas Electrónica y Mensajes de Datos

" Art. 4.- Información original y copias certificadas.- *Los mensajes de datos y los documentos desmaterializados, cuando las leyes así lo determinen y de acuerdo al caso, deberán ser certificados ante un Notario, autoridad competente o persona autorizada a*

través de la respectiva firma electrónica, mecanismo o procedimiento autorizado."

6.3. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- La causal 4ta. del art. 268 del COGEP, contiene la denominada causal indirecta de vulneración de normas de derecho sustantivo. En esta causal se hace una distinción entre las normas que contienen preceptos de valoración probatoria que son disposiciones legales que han determinado valor probatorio a un medio de prueba; y las normas de derecho sustantivo que no son otras, que aquellas que establecen las facultades y obligaciones de las personas, dentro de un ordenamiento jurídico. Para su procedencia requiere indefectiblemente, conforme esta Sala en reiterada jurisprudencia lo ha expuesto que, se formule la proposición jurídica completa y complete como mínimo los siguientes puntos:

1. Identificar de forma precisa el medio de prueba que a su juicio no ha sido valorado en la sentencia: el recurrente indica 2 medios de prueba: 1) la carta explicativa del tratamiento contable, 2) Asientos de diario y libro mayor de la cuenta " retenciones de impuestos a proveedores extranjeros" , pero no alega que no ha sido valorados en sentencia, sino que respecto del primer medio de prueba constituye un documento privado (art. 194 del COGEP) y que para que constituyan prueba en juicio, debía realizarse la declaración del reconocimiento de firma y rúbrica de los autores en audiencia previo a su juramento (art. 217 COGEP), que sin embargo de la revisión de la sentencia no se ha podido identificar que se haya realizado u observado el citado precepto de prueba para que este medio probatorio sea considerado como tal y menos como prueba favorable a la parte actora; respecto del segundo documento, que la norma (art. 2 Ley de comercio electrónico y art. 4 de su reglamento) indica que los mensajes de datos tendrán igual valor que los documentos escritos, por tal deben ser reproducidos en original o en copias certificadas y en el caso de los mensajes de datos desmaterializados deben ser certificados ante un notario, autoridad competente o persona autorizada y que en la prueba presentada y valorada por el Tribunal se inobservó este precepto, ya que dicho documento es una mera impresión sin firmas de responsabilidad y sin la respectiva certificación pese a que consta en el sistema contable de propiedad del actor. En consecuencia, el recurrente cumple con el primer requisito.

2. Determinar con precisión a la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; en este caso el recurrente alega que existe el cargo de una falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba contenidos en el Código Orgánico General de Procesos en los artículos 164 en cuanto a las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos; 217 sobre el reconocimiento de documentos privados por cuanto no existe reconocimiento de firma del autor del documento; en cuanto a Ley de Comercio Electrónico Firmas y Mensajes de Datos

su art. 2 que prescribe el reconocimiento jurídico de los mensajes de datos e indica que los mensajes de datos tendrán igual valor jurídico que los documentos escritos; el Reglamento a la Ley de Comercio Electrónico Firmas Electrónica y Mensajes de Datos artículo 4 que regula la información original y copias certificadas respecto de los mensajes de datos y los documentos desmaterializados y ante que autoridad deben certificarse.

Sobre este punto es importante precisar que los preceptos jurídicos de valoración probatoria se encuentran únicamente en el art. 164 del COGEP, los demás art. 194 (reglas generales de la prueba documental), 217 (reglas generales de los documentos privados); art 2 de la Ley de comercio electrónico (principio general del reconocimiento jurídico de los mensajes de datos), y art. 4 del Reglamento a esa ley (los mensajes de datos y los documentos desmaterializados), no son preceptos de valoración de prueba por tanto, no cabía que sean impugnados por el caso 4, en ese orden de ideas se considerará únicamente el art. 164 del COGEP como precepto de valoración de prueba, en cuanto a las solemnidades prescritas en la ley para la existencia o validez de ciertos actos. El recurrente cumple con el segundo requisito.

3. La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo. Este requisito lo que pretende es que el casacionista argumente y fundamente jurídica y lógicamente las razones por las cuales, en el examen de un determinado medio probatorio (en el caso identificados), el juez ha incurrido en violaciones que riñen con la lógica, el sentido común y que por tanto resultan absurdas en la apreciación que cualquier juez pudiera hacerlo, y que le sirvió para llegar a una determinada apreciación sobre dicha prueba y con la que se llegó a verificar si los hecho alegados por las partes y delimitados por las mismas en la Litis son reales o no. Veamos si en el caso ello ocurre, para lo cual nos remitimos al texto de la sentencia, en el punto 6.2 se analiza el pago en exceso, los juzgadores previamente destacan que lo controvertido por el SRI: *"no es el pago, las facturas y retenciones en la fuente emitidas y anuladas, tampoco el porcentaje de retención aplicado y que conforme la resolución impugnada se controvirtió lo que fue motivo de negativa administrativa, esto es que la actora no justificó en sede administrativa que el valor reclamado conste en una cuenta por cobrar a favor de la compañía*" (resaltado corresponde a esta Sala); en ese sentido, después de transcribir los puntos que motivan la negativa del pago en exceso (acto administrativo), se remite a las pruebas practicadas en audiencia de juicio por PSE: (**i)** Carta explicativa del tratamiento contable dado al valor de US$ 54.153,97 suscrita por el Dr. Xavier R. Kuri y la señora Verónica Andrade Clavijo (fs. 56 a 59), **(ii)** Asientos de diario y libro mayor de la cuenta " retenciones de impuestos a proveedores extranjeros" por el periodo 01/12/2016 al 28/04/2017,

asientos de diario y libro mayor de cuenta " Cuentas por cobrar" por el periodo 01/12/2016 al 28/04/2017 (fs. 78 a 85), los que a criterio del juzgador son relevantes para entender la controversia (punto 22 del fallo); a continuación se refiere a la transacción de 26 de enero de 2017, analizada por el SRI en el acto impugnado (punto 23 del fallo) y de forma concreta sostiene que: *" en adición a lo expuesto, considerando el débito $54.153,97 USD en la cuenta 1-1-05-154910-01-08, en la resolución impugnada, conforme se cita en líneas anteriores (ver: 21 del fallo), el SRI sostiene por un lado (ver literal zz) de la resolución) que PSE remitió -en la instancia de solicitud de pago en exceso- el libro mayor de la cuenta 1-1-05-14-59-10-01-08 " cuentas por cobrar otros" con corte al año 2017, por lo que no pudo evidenciar que el valor solicitado no haya sido enviado a una cuenta de gastos; y por otro lado (ver literal aaa) de la resolución) que PSE - en la instancia del reclamo formal de pago en exceso- el asiento enviado registra como fecha de corte el 28 de abril de 2017, por lo que no puede verificar que el valor solicitado, no ha sido utilizado y permanece contabilizado dentro del movimiento de una cuenta de activo."* (punto 24 del fallo) (resaltado corresponde a esta Sala).

4. Son estas circunstancias afirmadas por la actora y lo constante en el acto impugnado sobre lo que el juez efectúa su ejercicio exclusivo de valoración de la prueba, para lo cual incluso, tiene en consideración otras pruebas practicadas por PSE en audiencia, específicamente: " (…) ***(iii)*** *Materialización de consulta de transacciones de la compañía PAYLESS SHOESOURCE ECUADOR CIA. LTDA. del sistema ExactusERP_6_R6_SP, referentes al cálculo de pago en exceso por un valor de $54,153.97" (fojas 219), donde consta por la cuenta 1-1-05-154910-01-08 " cuentas por cobrar otros" con corte del 01/01/2017* ***al 31/12/2020****, con saldo deudor la suma de $ 54.153,97 USD, con referencia " CALC. PAGO EN EXCESO F-103 PSS-PVI12312016" y fuente " SUS F-103 PS-PVI2016" ; y,* ***(iv)*** *" Detalle de cuentas por cobrar referente al cálculo de pago en exceso suscrito por la contadora de la compañía PAYLESS SHOESOURCE ECUADOR CIA. LTDA. debidamente legalizado"* (foja 221), donde **al 14 de diciembre de 2020** en las cuentas por cobrar de la compañía, suscrito por la contadora consta: *" fecha pagada: 1/1/2017; Referencia: pago en exceso por retención Spain; Beneficiario: Servicio de Rentas Internas; Descripción: CALC. PAGO EN EXCESO F-103 PSS-PVI12312016; Cantidad a recibir: 54.153,97; Valore recolectado a la fecha –en blanco-; Balance acumulado: 54.153,97; 1-1-05-154910-01-08"* . Con estos medios de prueba, es que los jueces forman su elemento de convicción, el cual se concreta en que *" se verifica con corte a diciembre de 2020 (a la fecha de la demanda), que la compañía PSE mantiene una cuenta por cobrar al SRI por $ 54.153,97 USD"* (resaltado corresponde a esta Sala) y es a partir de este que el Tribunal de instancia concluye que la actora ha desvirtuado la afirmación del ente de control tributario en la

resolución impugnada, conforme lo dispone al art. 169 del COGEP, con lo cual acredita el segundo requisito de exceso del pago indebido y al no ser controvertido que se tratan de retenciones que son susceptibles de devolución, resuelve que se han verificado los requisitos de pago en exceso (el pago y el exceso), dispone el reconocimiento del valor impugnado.

5. Es decir, con las pruebas (iii) y (iv), presentadas por la actora los jueces de instancia reconocen el derecho de devolución del pago en exceso por retenciones en la fuente de impuesto a la renta de diciembre de 2016 más los intereses conforme el art. 22 del Código Tributario, y no con las pruebas (i) y (ii) denunciadas por la administración tributaria, pues los razonamientos jurídicos están encaminados a demostrar que " *el valor solicitado no ha sido utilizado y permanece contabilizado dentro del movimiento de una cuenta de activo*" ; lo cual en la sentencia se evidencia con la fecha de la cuenta 1-1-05-154910-01-08 " cuentas por cobrar otros" al corte del 01/01/2017 al 1/12/2020 y que son materializadas en la " Consulta de transacciones de la compañía PAYLESS SHOURECES ECUADOR CÍA. LTDA." y del detalle de las cuentas por cobrar referente al cálculo de pago en exceso, " debidamente legalizada" suscrito por la contadora de la compañía a fecha 14 de diciembre de 2020 (dentro del referido espacio de tiempo). En ese contexto, las pruebas " Carta explicativa del tratamiento contable" y " Asientos de diario y libro mayor de la cuenta " Retenciones de impuesto a proveedores extranjeros" de ninguna manera inciden en la decisión de la causa, por tanto, el cumplimiento de formalidades respecto de éstas, no constituye elementos de relevancia que hayan sido decisivas en su ratio decidendi, pues fueron otras pruebas debidamente actuadas por la actora las que decantaron al Tribunal de instancia, sin que ellas hayan sido recurridas en casación por el SRI, por lo cual no se cumple con el tercer requisito del test de esta Sala de Casación; por tanto no corresponde continuar con el análisis de los demás elementos que configuran la proposición jurídica completa.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito, Provincia de Pichincha, el 1 de septiembre del 2021 en el proceso No.17510-2020-00390.

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.

R E S U M E N

El recurrente interpone el recurso por el caso 4, si bien identifica los medios de prueba y el precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba no demuestra lógica y jurídicamente la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo prueba y por tanto no corresponde continuar con el análisis de los demás elementos que configuran la proposición jurídica completa.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 246-2024

231343150-DFE

Juicio No. 01501-2021-00032

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 13 de mayo del 2024, las 15h58. 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 Fernando Antonio Cohn Zurita, (E) dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 01501-2021-00032.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la señora María Fernanda Carrasco Barrera, por sus propios derechos, presentó demanda de excepciones a la coactiva en contra de la Providencia No. SENAE-DDC-2021-0140-PV de fecha 19 de abril de 2021, que contiene el Auto de Pago, dentro del Juicio Coactivo No. 018-2021 mediante el cual, se pretende el cobro de una obligación tributaria emitida en el año 2013, contenida en la Liquidación Aduanera No. 41675048.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en la audiencia única, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer, según lo alegado en la demanda, si en el presente caso se ha configurado la excepción del numeral 1 del Art. 316 del COGEP específicamente el supuesto relacionado con la existencia de exención legal, para efectos de la aplicación del principio de favorabilidadº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió que se ª niega la demanda de excepciones opuesta al proceso coactivo; sin embargo, se dispone que, en aplicación de este fallo y del principio de favorabilidad, el monto de la sanción que debe cobrar la administración aduanera como contravención administrativa en este caso, es el cincuenta por ciento de la multa que fuera impuesta en la Providencia No. SENAE-DDC-2013-0351-PV de fecha 28 de junio de 2013, de conformidad con lo regulado en la Disposición General Cuarta del Código Orgánico Integral Penal, para lo cual la autoridad aduanera deberá realizar la liquidación respectiva e imputar los valores que correspondieren.--- En base a lo previsto en el penúltimo inciso del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, se dispone que la Administración Aduanera aplique el valor total de la caución rendida en el presente proceso (comprobante de depósito a fojas 20), como abono a la deuda pendiente de pagoº.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 24 de agosto de 2022, a las

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

10h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00032, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 4 de julio del 2023, a las 08h49, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, de ese tiempo, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SENAE, por la causal segunda, del art. 268 del COGEP bajo el cargo de la adopción de decisiones contradictorias en la sentencia; y, por la causal quinta, bajo el cargo de falta de aplicación de los arts. 157 Código Tributario; 118 del COPCI; 5 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI; 82 de la Constitución de la República; y, 100 del COGEP, que a su criterio impiden alterar el acto administrativo en que se funda la ejecución coactiva, que no ha sido objeto de la impugnación, afectando la seguridad jurídica; señalando los preceptos que indebidamente se aplicaron en su lugar.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, en virtud del acta de sorteo de 9 de febrero del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 01501-2021-00032, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de octubre del 2023, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 10 de mayo de 2024 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que se trata de un juicio de excepciones al procedimiento de ejecución coactiva. Que el Tribunal si bien es cierto ª niega la demanda de excepciones al proceso coactivoº a continuación dispone: ª...que, en aplicación de este fallo y del principio de favorabilidad, el monto de la sanción que debe cobrar la administración aduanera como contravención administrativa en este caso, es el cincuenta por ciento de la multa que fuera impuesta en la providencia SENAE-DDC-2013-0351-PV de fecha 28 de junio de 2013, de conformidad con lo regulado en la Disposición General Cuarta del Código Orgánico Integral Penal, para lo cual la Autoridad Aduanera deberá realizar la liquidación respectiva e imputar los valores que correspondenº. Que la razón por la cual alega que esta última parte que disminuye la multa a un 50% es totalmente contradictoria, debido a que en un proceso de excepciones al procedimiento de ejecución coactiva no puede discutirse la obligación que generó, al no encontrarse sometido a su conocimiento el título ejecutivo que lo origina sino el procedimiento mismo de ejecución, de ahí que el Tribunal A quo en la decisión de la causa determina que no se configura la excepción planteada al no existir una exención legal conforme lo alegado por la parte actora y por ello se niega la demanda, de manera totalmente contradictoria se procede a aplicar el principio de favorabilidad y con ello se disminuye la sanción a un 50%, pues no es posible negar la demanda y dar paso a las pretensiones de la actora, más aún cuando la aplicación del principio de favorabilidad estaba condicionada a que se configure la excepción establecida en el art. 316 numeral 1 del COGEP, conforme el objeto de la Litis, de ahí que lo coherente en la parte resolutiva del fallo hubiese sido que se declare sin lugar la demanda al no configurarse la excepción planteada, declarando válido el proceso de ejecución coactiva y disponiendo que se continúe con su ejecución. Que resulta totalmente contradictorio que en la resolución de un juicio de excepciones a la coactiva, en el cual no estaba sometido a conocimiento

del Tribunal A quo la providencia y, por lo tanto, el Título ejecutivo que originó la obligación, que ésta sea modificada, siendo disminuida a un 50%, lo que desnaturaliza totalmente la acción coactiva y atenta en contra de la seguridad jurídica pues el SENAE a pesar de contar con un título ejecutivo firme luego de un proceso judicial. Que por lo tanto, en un juicio de ejecución coactiva no puede revisarse y mucho menos modificarse el Título ejecutivo que lo originó, este título se encuentra firme y ejecutoriado, so pretexto de la aplicación del principio de favorabilidad. Que el Tribunal A quo al resolver su sentencia contraviene el principio de la congruencia, específicamente dictando un sentencia contradictoria, pues no es coherente ni congruente, que por un lado se niegue la demanda y por otro se conceda la pretensión de la parte actora. Respecto del caso 5, por el vicio de falta de aplicación de varios artículos ya citados precedentemente, sostiene: Que en nuestro ordenamiento jurídico y específicamente en el ámbito tributario existen normas previas, claras y públicas que deben ser aplicadas por autoridades competentes, que establecen que las administraciones tributarias central y seccional gozarán del ejercicio de la acción coactiva, ª que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, siendo así, esta norma debió ser obligatoriamente aplicada por el juzgador, para establecer que la providencia sancionatoria SENAE-DDC-2013-0351-PV de 28 de junio de 2013 y una vez que fue objeto de impugnación en sede judicial dentro de la causa No. 01501-2019-00026 sustanciada ante el Tribunal Contencioso Tributario con sede en Cuenca y que una vez interpuesto el Recurso de Casación por parte de la Administración Aduanera, pasó a conocimiento de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia Tribunal Ad quem, que aceptando el recurso casó la sentencia dictada en el Tribunal de instancia y ratificó la validez de las actuaciones administrativas realizadas por el SENAE, de tal manera que al tratarse de una resolución administrativa firme y ejecutoriada y al tener el carácter de cosa juzgada, no podía ser revisada, modificada o extinguida, dentro de un proceso de ejecución coactiva, y menos aún al no tratarse del acto impugnado, pues la validez de la providencia sancionatoria ya fue ratificado por las autoridades judiciales correspondientes como el mismo Tribunal lo reconoce en la sentencia recurridaº, y se cita el considerando 7.6.3. Que la seguridad jurídica se encuentra consagrada en el art. 82 de la Constitución de la República, de esta forma, se constituye en una obligación de todos los operadores de justicia, el cumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que aquello determina la consolidación de un ámbito de certeza en la tutela judicial en un Estado Constitucional de Derecho como es el Ecuador. Que la providencia sancionatoria antes referida, una vez agotados los recursos ordinarios se convirtió en título ejecutivo base del inicio del proceso de ejecución coactiva No. 018-2021, iniciado por la Dirección Distrital de Cuenca del SENAE, conforme lo dispuesto en los arts. 157 del Código Tributario, 118 del COPCI y 5 del RCOPCI, al tratarse de una obligación líquida, determinada y de plazo vencido, en el que incluso se imputó el valor del remate del vehículo de propiedad de la coactivada y siendo así el Tribunal debió aplicar las normas invocadas para llegar a la

conclusión que el Auto de Pago impugnado está respaldado en un acto administrativo firme y por tal calidad al Tribunal le está vedado revisarlo, modificarlo y mucho menos reducirlo a la mitad, toda vez que el art. 100 del COGEP la sentencia una vez emitida es inmutable y no se puede modificar ni por la misma Sala que la emitió, menos aún por parte de otro Tribunal que conoce un trámite de excepciones a la coactiva, en la que el título de crédito no estaba sometido a su conocimiento y resolución. Que de la lectura de la sentencia se evidencia que el Tribunal reconoce expresamente que el acto está ejecutoriado y a pesar de ello procede a reformar el contenido de la providencia sancionatoria rebajando la sanción pecuniaria impuesta a la mitad, so pretexto de la aplicación del principio de favorabilidad sobre un acto administrativo dictado en ejercicio de la facultad sancionadora del SENAE, que además según el objeto de la Litis estaba condicionado a que se configure la excepción planteada y que al día de hoy se encuentra fírme, ejecutoriado y en proceso de ejecución. Que el proceso de ejecución coactiva se inició al amparo de lo dispuesto en los arts. 157 del Código Tributario, Art. 118 del COPCI y Art. 5 del RCOPCI. Que si el juzgador hubiera aplicado los arts. 157 del Código Tributario, Art. 118 del COPCI y 5 del RCOPCI en concordancia con el art. 82 de la Constitución de la República y art. 100 del COGEP, a más de reconocer que la providencia sancionatoria se encuentra ejecutoriada y que no puede ser modificada al ser inmutable, se hubiese establecido que por tratarse de un acto firme, no se puede revisar, alterar o modificar y, en consecuencia se hubiese procedido a rechazar la demanda interpuesta disponiendo que el SENAE continúe con el procedimiento de ejecución. Que en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en los arts. 157 del Código Tributario, 118 del COPCI y 5 del RCOPCI en concordancia del art. 82 de la Constitución de la República y art. 100 del COGEP conforme se argumentó, el Tribunal aplicó los arts. 3, 11, 76 numeral 5, 426 de la Constitución de la República, art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, art. 15 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, art. 5 numeral 2 y art. 16 numeral 2 del Código Orgánico Integral Penal y art. 311 del Código Tributario, normas relacionadas con el principio de favorabilidad, como solución al problema jurídico de la decisión judicial para modificar un acto administrativo firme dictado y rebajar a la mitad la sanción pecuniaria impuesta, empero, para que la aplicación de esta norma hubiese sido pertinente al caso que nos ocupa, el acto impugnado sometido a su conocimiento, debió ser necesariamente la providencia No. SENAE-DDC-2013-0351-PV, ergo, el mismo Tribunal en su sentencia al indicar que el acto sometido a su conocimiento es el procedimiento de excepciones a la coactiva iniciado con el auto de pago contenido en la providencia SENAE-DDC-2021-0140-PV del 19 de abril del 2021, no es correcta la aplicación del principio de favorabilidad cuando el acto administrativo al que se lo aplica no es el impugnado y tanto más que la providencia sancionatoria no es está sujeta a la revisión del Tribunal.

4.2. La actora señora María Fernanda Carrasco Barrera, no ha presentado contestación alguna al recurso de casación interpuesto por el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: Caso 2 bajo el cargo de adopción de decisiones contradictorias en la sentencia. Y si incurre en el cargo de falta de aplicación de los arts. 157 del Código Tributario; 118 del COPCI; 5 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI; 82 de la Constitución de la República y 100 del COGEP, al amparo del caso 5, del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

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

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia, sobre los cuales debe constatarse la correcta aplicación del derecho al tenor de los yerros y vicios alegados por el casacionista.

6.1.3. Sobre la falta de aplicación, Humberto Murcia Ballén señala: ª ¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla

jurídica¼º (Humberto Murcia Ballén, ªRecurso de Casación Civilº, Bogotá ± Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª Art. 82.- 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.º

CÓDIGO TRIBUTARIO: ª Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, en título de crédito emitido legalmente conforme a los artículos 149, 150 y 160. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.º

CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION, COMERCIO E INVERSIONES, COPCI:ª Art. 118.- Acción Coactiva.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador ejercerá la acción coactiva para recaudar los valores que se le adeuden por cualquier concepto. Se aplicarán las normas del Código Tributario o del Código de Procedimiento Civil de acuerdo a la naturaleza de la obligación cuyo pago se persigue. Para el ejercicio de esta acción, será título ejecutivo y suficiente la liquidación, liquidación complementaria, rectificación de tributos o el acto administrativo firme que imponga una sanción, en su casoº.

REGLAMENTO AL TITULO DE LA FACILITACIÓN ADUANERA PARA EL COMERCIO, DEL LIBRO V DEL CODIGO ORGANICO DE LA PRODUCCION, COMERCIO E INVERSIONES:ª Art. 5.- Acción Coactiva.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador ejercerá la acción coactiva para recaudar los valores que se le adeuden por cualquier concepto. Se aplicarán las normas del Código Tributario o del Código de Procedimiento Civil de acuerdo a la naturaleza de la obligación cuyo pago se persigue. Para el ejercicio de esta acción, será título ejecutivo y suficiente la liquidación, la liquidación complementaria, la rectificación de tributos, el acto administrativo firme

que imponga una sanción, los asientos de libros de contabilidad; y, en general, cualquier instrumento público que pruebe la existencia de una obligación...º

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS:ª Art. 100.- Inmutabilidad de la sentencia. Pronunciada y notificada la sentencia, cesará la competencia de la o del juzgador respecto a la cuestión decidida y no la podrá modificar en parte alguna, aunque se presenten nuevas pruebas. Podrá, sin embargo, aclararla o ampliarla a petición de parte, dentro del término concedido para el efecto¼ º

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP, hay que precisar en qué consiste el vicio alegado por el recurrente, así se evidencia que la contradicción se configura cuando en la parte considerativa del fallo, dentro del análisis respectivo, todos los razonamientos llevan a una conclusión y, en la parte resolutiva del fallo, se adopta otra, contraria a lo sostenido.

6.3.1 El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro La Casación Civil en el Ecuador, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: ª¼ También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutiva, así lo establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegadoº.

6.3.2 El análisis se inicia teniendo presente el objeto de la controversia, que se estableció en el proceso: ªª Establecer, según lo alegado en la demanda, si en el presente caso se ha configurado la excepción del numeral 1 del Art. 316 del COGEP específicamente el supuesto relacionado con la existencia de exención legal, para efectos de la aplicación del principio de favorabilidadº.

6.3.3 Es en virtud de dicho objeto de la controversia, el Tribunal de instancia, señala que la excepción propuesta por la parte accionante es la establecida en el numeral 1 del Art. 316 del COGEP; y que su argumento se refiere a que la Disposición General Cuarta del Código Orgánico Integral Penal contiene ª La reducción de la sanción o exclusión legal que la norma legal impone para las contravenciones aduaneras, no es optativa, ni puede ser omitida por la Autoridad en la ejecución de los procesos sancionatoriosº, por lo que considera que se puede verificar una de las condiciones establecidas en el

art. 316 Núm. 1 del COIP al existir la exención legal que le correspondía aplicar a la Administración Aduanera; como consecuencia de ello, pretende que mediante sentencia se reconozca el principio de favorabilidad y que la autoridad aduanera liquide la deuda según la norma referida del COIP. Por su parte, en la contestación a la demanda se manifiesta que la Disposición General Cuarta del COIP no es una exención legal, debido a que no constituye una dispensa ni condona multas, sino que simplemente aclara la forma en que deben imponerse sanciones en caso de infracciones contra la Administración Aduanera.

6.3.4 Al respecto el Tribunal en su análisis, señala que se debe partir de lo dispuesto en el art. 31 del Código Tributario que define a la exención como ª la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.º, el art. 32, señala que ª Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.º, y el art. 33 señala que ª La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrarioº; y detalla doctrina pertinente respecto a las exoneraciones.- De lo expuesto señala el Tribunal que se desprende claramente que una exención es una exclusión o dispensa legal que alcanza únicamente a las obligaciones tributarias.

6.3.5 Que en el presente caso, conforme se constata, en el Auto de Pago que dio inicio al Proceso Coactivo, se exige el cobro de una multa que fuera impuesta en la Providencia sancionatoria No. SENAE-DDC-2013-0351-PV, por concepto de la contravención aduanera tipificada en el literal f) del art. 178 del COPCI, es decir, no se está persiguiendo per se el cobro de una obligación tributaria que eventualmente pudiese ser objeto de alguna exención, por el contrario, se exige el pago de una multa producto de una infracción en el grado de contravención.

Establece el Tribunal de instancia que en consecuencia, una vez revisados los elementos aportados en esta causa, el Tribunal ha llegado a la convicción de que, teniendo en cuenta lo que es una exención según el Código Tributario, no se configura en este caso la excepción propuesta por la parte accionante al procedimiento de ejecución coactiva y se la niega.

Que se debe también aclarar que la Disposición General Cuarta del Código Orgánico Integral Penal no está estableciendo una exención sino lo que se denomina el principio de favorabilidad en lo referente a infracciones contra la administración aduanera.

6.3.6 El Tribunal A quo en el considerando 7.6 y sus numerales realiza varias precisiones en relación

al principio de favorabilidad, señalando que este principio se encuentra reconocido en varias normas jurídicas como: el art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República, en el art. 311 del Código Tributario; y el numeral 2 del art. 5 del Código Orgánico Integral Penal. Seguidamente determina el Tribunal que la actora, fue sancionada por el SENAE con una multa por una contravención; y que a la fecha de su cometimiento se encontraba tipificada en el literal f) del art. 178 del COPCI que disponía: ªDefraudación aduanera.- Será sancionado con prisión de 2 a 5 años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir, la persona que perjudique a la administración aduanera en la recaudación de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador general y, siempre que éstas deban satisfacer tributos al comercio exterior, a través de cualquiera de los siguientes actos: (¼) f. Venda, transfiera o use indebidamente mercancías importadas al amparo de regímenes especiales, o con exoneración total o parcial, sin la debida autorización¼ º, ilícito que se convierte en contravención al amparo del mandato contenido en el artículo 180 del COIP por cuanto el valor de la mercancía, en este caso el vehículo importado, no era mayor a 150 salarios básicos unificados del trabajador en general, y su sanción era conforme al art. 178 invocado ªcon el máximo de la multa prevista en el presente Código para el caso de que se hubiere configurado el delitoº, es decir ª¼ hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir¼ º.

Establece el Tribunal de instancia que el 10 de agosto de 2014 entró en vigencia el COIP, y el tipo penal por el que fue sancionado la contribuyente en su momento, consta actualmente dentro de este cuerpo legal como un artículo independiente y autónomo dentro de la sección de los ªDelitos contra la administración aduaneraº, esto es en el art. 302 que regula específicamente el ªMal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneraso en el sentido de que ªLa persona que venda, transfiera o use indebidamente mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, importadas al amparo de regímenes especiales aduaneros de los que derivan la suspensión del pago de tributos al comercio exterior o importadas con exención total o parcial de tributos, sin obtener previamente la debida autorización de la autoridad aduanera competente, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir. (¼)º.-

Y, la Disposición General Cuarta del mismo Código dice: ªEn lo referente a infracciones contra la administración aduanera, cuando el valor de las mercancías no exceda de los montos previstos para que se configure el tipo penal, no constituye delito y será sancionada como contravención administrativa por la autoridad aduanera con el cincuenta por ciento de la multa máxima establecida para cada delito.º, montos que en el presente caso se cumplen en relación con lo regulado en esta Disposición General.

6.3.7 El Tribunal de instancia en el considerando 7.6.2 determina que de conformidad con los artículos 3 y 11 de la Constitución de la República, es deber primordial del Estado, garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la norma suprema y en instrumentos internacionales, garantía que además se sujeta a los principios de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte, y de interpretación que más favorezca a su efectiva vigencia.

Establece que el principio de favorabilidad, como se manifestó tiene reconocimiento en el numeral 5 del art. 76 de la Constitución, e igualmente en normas internacionales de derechos humanos, por ejemplo la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica (art. 9); y, el inciso primero del art. 15 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.

Adicionalmente, determinan los juzgadores, que el COIP en el numeral 2 del artículo 16, como una regla temporal de aplicación, señala que ª se aplicará la ley penal posterior más benigna sin necesidad de petición, de preferencia sobre la ley penal vigente al tiempo de ser cometida la infracción o dictarse sentenciaº; y, por lo tanto la ley más favorable respecto de ilícitos ya sean juzgados administrativamente o ante los órganos jurisdiccionales se refiere tanto a aquella que establece una pena menor sobre la infracción, como a la que comprende a las leyes que eliminan del catálogo de delitos una conducta anteriormente considerada como tal, y se aplica respecto de las leyes bajo las cuales se hubieren sancionado antes y después de la emisión de la sentencia, así como durante la ejecución de la misma.

6.3.8 En virtud de lo expuesto el Tribunal de instancia en el considerando 7.6.3 determina que considerando que la pena de multa impuesta a la hoy actora de conformidad con los arts. 178 y 180 del COPCI, consistente en diez veces el valor de los tributos que se pretendieron evadir, ª A LA FECHA SE ENCUENTRA FIRME Y EJECUTORIADA PERO NO EJECUTADA NI CUMPLIDA EN SU TOTALIDADº, y que, la Disposición General Cuarta del COIP, ordena que las infracciones contra la administración aduanera que deben ser sancionadas como contravención tendrán una sanción del cincuenta por ciento de la multa máxima establecida para cada delito, por mandato constitucional y legal debe ser aplicada (incluso pudiendo ser de oficio), y los jueces están obligados a su reconocimiento y aplicación, sanción ésta última que resulta ser la menos rigurosa en relación a la sanción que en su momento se impuso a la administrada, pese a que su promulgación fue posterior al cometimiento de la infracción.

El Tribunal resalta que se debe precisar que el hecho de que se haya imputado, o descontado, el valor de la subasta de un vehículo de propiedad de la señora María Fernanda Carrasco Barrera, al valor de la deuda que se exige, como se expresa en la contestación a la demanda y en la Providencia No. SENAE-

DDC-2021-0063-PV, ello no implica que la multa o sanción se haya ejecutado o cumplido en su totalidad, por lo que no existe impedimento para la aplicación del principio de favorabilidad. Además determina que se debe dejar constancia que en sede administrativa como en sede judicial en la interposición de la demanda hay solicitud expresa de que se aplique el principio de favorabilidad, y el hecho de que esa solicitud en sede judicial se la haya efectuado por medio de una demanda de excepciones basada en el numeral 1 del Art. 316 del COGEP y que ésta no haya prosperado, no es un impedimento para que los juzgadores apliquen y reconozcan el principio de favorabilidad, principio reconocido expresamente no solamente por la Constitución de la República y la normativa legal, sino por los instrumentos internacionales de derechos humanos.

6.3.9 En virtud del análisis realizado el Tribunal A quo, resuelve que se ª niega la demanda de excepciones propuesta al proceso coactivo; y, dispone en aplicación del principio de favorabilidad, que el monto de la sanción que debe cobrar la administración aduanera como contravención administrativa, es el cincuenta por ciento de la multa que fuera impuesta en la Providencia No. SENAE-DDC-2013-0351-PV de fecha 28 de junio de 2013, de conformidad con lo regulado en la Disposición General Cuarta del COIP, para lo cual la autoridad aduanera deberá realizar la liquidación respectiva e imputar los valores que correspondieren.

6.3.10 Del análisis que antecede esta Sala Especializada no avizora que exista una sentencia contradictoria ya que el Tribunal A quo en virtud del objeto de la controversia analizó y se pronunció respecto a la excepción previa alegada precisando que la exención, es una exclusión o dispensa legal que alcanza únicamente a las obligaciones tributarias; y que, en el presente caso, a través de un Auto de Pago se exige el cobro de una multa que fuera impuesta en la Providencia sancionatoria No. SENAE-DDC-2013-0351-PV, por concepto de la contravención aduanera tipificada en el literal f) del art. 178 del COPCI, es decir, que no se está persiguiendo el cobro de una obligación tributaria que eventualmente pudiese ser objeto de alguna exención, por lo que no se configura la excepción propuesta y se la niega.- En segundo lugar el Tribunal respecto a la aplicación del principio de favorabilidad se refiere a los arts. 76.5 de la Constitución, art. 311 del Código Tributario y 5.2 del COIP, y establece que la actora señora María Fernanda Carrasco Barrera fue sancionada por el SENAE con una multa por una contravención que a la fecha de su cometimiento se encontraba tipificada en el literal f) del artículo 178 del COPCI; ilícito que se convierte en contravención al amparo del mandato contenido en el art. 180 ibídem por cuanto el valor de la mercancía, en este caso el vehículo importado, no era mayor a 150 salarios básicos unificados del trabajador en general, y su sanción era conforme al art. 178 invocado de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir, y así se lo estableció en la Providencia SENAE-DDC-2013-0351-PV de 28 de junio de 2013; resaltando el Tribunal que el 10 de agosto de 2014 entró en vigencia el Código Orgánico Integral

Penal (COIP), y en la Disposición General Cuarta dispone que cuando el valor de las mercancías no exceda de los montos previstos para que se configure el tipo penal, no constituye delito y será sancionada como contravención administrativa por la autoridad aduanera con el "cincuenta por ciento de la multa máxima establecida para cada delito". Con este antecedente, dispone que se aplique el principio de favorabilidad, en el cobro que corresponda.

Esta Sala observa que habiéndose negado la excepción a la coactiva propuesta, por no existir exención sobre multas, lo que ha hecho el Tribunal A quo es aplicar el principio de favorabilidad con respaldo constitucional y legal, lo que de ninguna manera puede entenderse como contradictorio.

Esta situación, si bien podría ser incorrecta, no es contradictoria como tal, pues está reconociendo que el actor debe pagar la multa y, por tanto, la administración tributaria debe continuar con su cobro, en los términos dispuestos por los juzgadores A quo. Consecuentemente, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

Al contrario, (sólo con fines didácticos), se explica que, existiría contradicción si habiéndose negado la excepción a la coactiva, se dispusiera, por ejemplo, la nulidad del procedimiento coactivo, o, se dispusiera que se elimine de los registros de la administración tributaria el valor de la multa.

6.4 Respecto al análisis del caso 5 del art. 268 del COGEP: falta de aplicación de los arts. 157 del Código Tributario, 118 del COPCI, 5 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI, 82 de la Constitución de la República y 100 del COGEP, debemos partir de los hechos probados en instancia, y, de aquellos no controvertidos.

6.4.1 Verificado el fallo, se identifican los siguientes hechos probados: i) Que en el Auto de Pago que dio inicio al Proceso Coactivo No. 018-2021, se exige el cobro de una multa impuesta en la Providencia sancionatoria No. SENAE-DDC-2013-0351-PV, de 28 de junio 2013, por concepto de la contravención aduanera tipificada en el literal f) del art. 178 del COPCI; ii) Que la pena de multa impuesta a la hoy actora de conformidad con los arts. 178 y 180 del COPCI, consistente en diez veces el valor de los tributos que se pretendieron evadir, "A LA FECHA SE ENCUENTRA FIRME Y EJECUTORIADA PERO NO EJECUTADA NI CUMPLIDA EN SU TOTALIDAD"; iii) Que se ha negado la excepción a la coactiva interpuesta por el accionante.

6.4.2 La multa impuesta a la actora corresponde al máximo de la multa prevista "hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir"; sin embargo con la entrada en vigencia del COIP, el 10 de agosto de 2014, posterior a la fecha de la infracción, los juzgadores aplicando el artículo 140 del COFJ: "La jueza o el juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no podrá ir más allá del petitorio ni

fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes. Esta última disposición no será aplicable cuando en esta forma se puedan vulnerar derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanosº; el art. 311 del Código Tributario: ªLas normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal comúnº, y el art. 16 numeral 2 del COIP que señala que como una regla temporal de aplicación ªse aplicará la ley penal posterior más benigna sin necesidad de petición, de preferencia sobre la ley penal vigente al tiempo de ser cometida la infracción o dictarse sentenciaº; y concluyeron que, al establecer el COIP una sanción más benigna para la contravención administrativa que no exceda de los montos previstos para que se configure el tipo penal, era perfectamente aplicable el principio de favorabilidad que tiene su fundamento constitucional en los arts. 76 numeral 5, y 426 de la Constitución de la República, así como en instrumentos internacionales.

6.4.4 Bajo los hechos probados verificados, se evidencia que el Tribunal reconoce expresamente que el acto se encuentra ejecutoriado y a pesar de ello procede a reformar el contenido de la providencia sancionatoria (sobre la que se erige el procedimiento de ejecución coactiva) rebajando la sanción pecuniaria impuesta a la mitad, so pretexto de la aplicación de principio de favorabilidad sobre un acto administrativo dictado en ejercicio de la facultad sancionatoria del SENAE que no fue materia de controversia y que al día de hoy se encuentra firme, ejecutoriado y en proceso de ejecución; que a la fecha no puede ser revisado, al tener plena vigencia y gozar de absoluta eficacia jurídica, pues afirmar lo contrario, como ocurrió en el caso que nos ocupa y proceder a reformarlo, demuestra una inobservancia a la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento, al no existir la certeza de la aplicación de las normas que garantizan que un proceso de ejecución coactiva se fundamentará en una resolución administrativa firme, pues precisamente en este proceso ocurrió todo lo contrario, por lo que se verifica la falta de aplicación de los artículos 82, 157 del Código Tributario y, 5 del Reglamento del COPCI. En resúmen, no se podía desconocer que la administración aduanera contaba con una resolución sancionatoria firme y por tanto, no se la podía revisar, modificar o extinguir, menos aún a través un proceso de excepciones a la coactiva como ha ocurrido en el caso que se analiza.

Por estas consideraciones se rechaza el yerro planteado bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la

Constitución y las leyes de la República, resuelve:

7.2. Casar parcialmente la sentencia de 24 de agosto de 2022, a las 10h08, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00032, y, en virtud del análisis realizado, se dispone dejar sin efecto del fallo recurrido, la disposición que ordena la rebaja de la sanción impuesta y, una vez realizado aquello, se continúe con el procedimiento de ejecución coactiva.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el SENAE, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

CASAR PARCIALMENTE, por haber prosperado el caso 5 del art. 268 del COGEP, al verificarse que bajo los hechos probados, si se aplicaba las normas reprochadas por el recurrente como ª falta de aplicaciónº, se incidía en la decisión de la causa, pues los juzgadores hubieren reparado en que a través de un procedimiento de excepciones a la coactiva, no podía modificarse el acto administrativo firme, sobre el cual se dió inicio al proceso coactivo y no se hubiere aplicado el principio de favorabilidad.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZ NACIONAL (E), SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 13 de mayo del 2024, las 15h58. Respecto de la sentencia de mayoría, coincido en el rechazo del cargo planteado bajo la causal segunda, pero me aparto de la aceptación de los cargos bajo la causal quinta, por las siguientes razones**: (i)** Las acusaciones formuladas en el recurso, de falta de aplicación de los arts. 157 del Código Tributario, 118 del COPCI y 5 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI, se sustentan en la firmeza del acto sancionatorio que se cobra en coactiva, que a su vez ocasiona la preclusión para discutir el valor que ha sido establecido; **(ii)** el art. 311 del Código Tributario dispone que tendrán efecto retroactivo las normas que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común; **(iii)** dicho precepto alude a todo tipo de condenas, por lo que se entienden incluidas las pecuniarias; **(iv**) en la sentencia se recogen otras normas referentes a la favorabilidad, incluso en el ámbito del derecho internacional, así como del pronunciamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, alusiva al mismo principio; **(v)** los arts. 157 del Código Tributario, 118 del COPCI y 5 del Reglamento al Título de Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI prevén que la coactiva está encaminada al cobro o recaudación de los valores establecidos en actos firmes o ejecutoriados, lo que implica que, habiendo sido sometido al Tribunal las excepciones a la coactiva, aún no se ha verificado dicho pago; circunstancia que es justamente la que prevé el art. 311 del Código Tributario para que pueda darse la favorabilidad. Siendo claro el mandato del art. 311 del Código Tributario, no cabe que se le oponga el hecho de que está firme/ejecutoriado el acto administrativo que antecede a la coactiva, pues la norma cobija la favorabilidad incluso hasta el momento en que existe sentencia ejecutoriada, con tal que no esté hecho el pago; razón por la cual, aún con la decisión de mayoría en esta causa, la administración tributaria tiene la obligación de aplicar el principio de favorabilidad al momento de recaudar, conforme disponen los arts. 311 del Código Tributario y 11.3 de la Constitución (aplicable para autoridades administrativas y judiciales); **(vi)** El Tribunal de instancia no hizo más que aplicar el art. 311 del Código Tributario, así como otras fuentes de derecho de igual y mayor jerarquía, cumpliendo la obligación que le impone el art. 11.3 de la Constitución; **(vii)** en cuanto al art. 100 del COGEP; que prevé la inmutabilidad de la sentencia, dicha norma ser refiere a cambios en la sentencia, posteriores a su expedición, y no a supuestas contradicciones en el fallo (esta última circunstancia ha sido rechazada por esta Sala, en cuanto al caso segundo del art. 268 del COGEP); **(viii)** respecto del art. 82 del COGEP, la parte recurrente pretende oponer la firmeza del acto objeto de recaudación al principio de favorabilidad, sin reparar en que justamente la favorabilidad sancionatoria es retroactiva y rompe la sanción que se haya impuesto (reduciéndola o eliminándola), incluso con sentencia ejecutoriada. Por tanto, estimo que los cargos bajo la causal quinta también debían ser desechados y no se debía casar la sentencia.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

231920523-DFE

Juicio No. 01501-2021-00032

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 20 de mayo del 2024, las 09h58. VISTOS.- En lo principal, una vez corrido traslado con el pedido de aclaración solicitado por la procuradora judicial de la administración tributaria y, encontrándose pendiente de resolver, sin que la parte actora haya presentado la contestación al traslado efectuado, se señala: 1. El recurso presentado ha sido ingresado dentro del término establecido en el art. 255 del COGEP para el efecto, por tanto, es oportuno. 2. El art. 253 del COGEP dispone: ª Aclaración y ampliación.- La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. ..º. 3. Bajo la figura de ACLARACIÓN, el solicitante señala: ª Así en la sentencia con voto de mayoría, dictada en la presente causa el 13 de mayo de 2024 las 15h58, notificada el mismo día consta: ª Por estas consideraciones se rechaza el yerro planteado bajo el caso 5 del art. 268 del COGEPº. No obstante, en el desarrollo, análisis y motivación del fallo, respecto del caso quinto del Art. 268 del COGEP por el cual el SENAE interpuso el recurso de casación, esto es por la falta de aplicación de los Artículos 157 del Código Tributario, Artículo 5 del Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, la Sala en su análisis concluye que se verificó la falta de aplicación de los artículos antes referidos en el siguiente sentido ª6.4.4 Bajo los hechos probados verificados, se evidencia que el Tribunal reconoce expresamente que el acto se encuentra ejecutoriado y a pesar de ello procede a reformar el contenido de la providencia sancionatoria¼ que a la fecha no puede ser revisado, al tener plena vigencia y gozar de absoluta eficacia jurídica, pues afirmar lo contrario, como ocurrió en el caso que nos ocupa y proceder a reformarlo, demuestra una inobservancia a la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento, al no existir la certeza de la aplicación de las normas que garantizan que un proceso de ejecución coactiva se fundamentará en una resolución administrativa firme, pues precisamente en este proceso ocurrió todo lo contrario, por lo que se verifica la falta de aplicación de los artículos 82, 157 del Código Tributario y, 5 del Reglamento del COPCI. En resúmen, (sic) no se podía desconocer que la administración aduanera contaba con una resolución sancionatoria firme y por tanto, no se la podía revisar, modificar o extinguir, menos aún a través un proceso de excepciones a la coactiva como ha ocurrido en el caso que se analiza.º...ª7.2. Casar parcialmente la sentencia de 24 de agosto de 2022, a las 10h08,

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay; dentro del juicio No. 01501-2021-00032, y, en virtud del análisis realizado, se dispone dejar sin efecto del fallo recurrido, la disposición que ordena la rebaja de la sanción impuesta y, una vez realizado aquello, se continúe con el procedimiento de ejecución coactiva (¼) º 4. Con respecto a la aclaración, el art. 253 del COGEP señala que ésta procede cuando la sentencia sea oscura, sin embargo la peticionaria deja entrever en su escrito, que la sentencia es clara y tanto del análisis como de la conclusión a la que llega esta Sala, no cabe duda, que se negó el yerro bajo el caso 2 y se aceptó el yerro bajo el caso 5 del art. 268 del COGEP y, por ello se CASÓ PARCIALMENTE el fallo. Sin embargo, la peticionaria ha detectado dos errores inintencionales, que en nada afectan al fallo como tal, porque es claro que son producto de un lapsus calami. Al haberse verificado aquello, esta Sala tiene el deber de corregirlos, dejando sentado que esto no altera el análisis y decisión contenida en el fallo expedido dentro de este proceso por la Sala de Casación. 5. Consecuentemente, en la última línea del numeral 6.4.4 en lugar de ª se rechaza el yerro planteado bajo el caso 5¼ º, dirá: ª se acepta el yerro planteado bajo el caso 5¼ º, lo que es concordante con el análisis a lo largo del fallo. Por otro lado, se observa del fallo recurrido que en los numerales 1.4, 5, 6.2 y 6.4 se hace referencia al art. 82 de la Constitución de la República del Ecuador , por lo que, es evidente que cuando se señala que se ha configurado la falta de aplicación del art. 82, es del único artículo 82 sobre el cual se ha entablado el vicio y sobre el cual se ha hecho el análisis, es decir el art. 82 de la Constitución. 6. Por las consideraciones realizadas, y por ser la sentencia diáfana y clara, explicándose por sí misma, al abordar los yerros y vicios alegados por el recurrente, no procede atender favorablemente el recurso horizontal planteado, por lo que se lo niega.- Sin embargo de aquello, se corrige el lapsus calami verificado. 7. El Dr. Fernando Cohn Zurita suscribe este auto con voto salvado, por haberse apartado del fallo de mayoría cuya aclaración se ha solicitado. Notifíquese.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 249-2024

231538916-DFE

Juicio No. 17510-2020-00167

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 15 de mayo del 2024, las 09h38. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por la Jueza Nacional Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, el Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita en reemplazo del Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.17510-2020-00167.

1.- Antecedentes procesales

1.1. La señora Griska Valeria Gallegos Valdiviezo, en calidad de gerente general y como tal representante legal de la compañía **GELD-HOLDINGS** S.A., interpuso acción de impugnación en contra de la Resolucioń No. 117012020RREC041530 de 27 de enero de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del SRI, misma que nego´el reclamo administrativo presentado por la contribuyente en contra de la liquidacioń de pago No. 17201906500926217 por diferencias en la liquidacioń del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en la audiencia preliminar determino´ como objeto de la controversia, sin observaciones de las partes: *ª Dilucidar respecto de la legitimidad de la resolucioń No. 117012020RREC041530 de 27 de enero de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que nego´el reclamo administrativo presentado por la compañía GELD-HOLDINGS S.A. en contra de la liquidacioń de pago No. 17201906500926217 por diferencias por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal de enero a diciembre de 2017. Para este efecto, se examinarań la motivacioń y legalidad de dicho acto administrativo.º*

1.3. Mediante sentencia de mayoría dictada el 13 de octubre del 2021, las 08h25 el Tribunal resolvió: *ª **1.** Rechazar la demanda deducida por la Sra. Griska Valeria Gallegos Valdiviezo en su calidad de representante legal de la compañía GELD-HOLDINGS S.A. **2.** Ratificar el*

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por FERNANDO ANTONIO COHN ZURITA C=EC L=QUITO CI 0911069714

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

contenido de la resolucioń No. 117012020RREC041530 de 27 de enero de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del SRI General del Servicio de Rentas Internas el 23 de agosto de 2019º .

1.4. La abogada María José Gallardo en calidad de procuradora judicial de la compañía GELD HOLDINGS S.A., interpuso recurso de casación (fs. 210 a 223) de la sentencia de mayoría el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 2 de febrero del 2022, a las 14h24 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 9 de noviembre del 2022, las 09h14, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **actora**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **errónea interpretación** de los artículos 81 del Código Tributario, 169 del Código Orgánico General de Procesos, **falta de aplicación** de los artículos 100 Código Orgánico Administrativo, 162 y 311 del Código Orgánico General de Procesos y 10 de la Ley para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos e **indebida aplicación** del artículo 134 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

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; 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ y 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior) .

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 22 de junio del 2023, a las 09h35, 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. Por delegación del presidente de la Corte Nacional de Justicia, doctor José Suing Nagua, actúa en la presente causa el doctor Fernando Cohn, por acta de sorteo del jueves 9 de febrero de 2024, según Oficio Nro. 0155-SG-CNJ-MMV-2024 de la misma fecha.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el jueves 2 de mayo del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La procuradora judicial de la compañía GELD HOLDINGS S.A., en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el vicio del caso 5 del art. 268 COGEP con los siguientes argumentos:

4.1.1. El Tribunal en su sentencia, al referirse a la motivación del acto impugnado establece lo siguiente: 1) Una vez que lo identifica plenamente, de manera suscinta considera que el

mismo se encuentra motivado, los jueces en este caso se han limitado a verificar los argumentos y documentos presentados por el reclamante, para llegar a una conclusión coherente, por lo que se ha cumplido con los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, sin embargo, para evidenciar que existe una verdadera subsunción de los fundamentos de hecho y de derecho debió en primer lugar haberse identificado cuáles son los hechos y cuál fue la norma jurídica utilizada por la Administración Tributaria para que de esta manera llegue a concluir que el acto administrativo se encontraba debidamente motivado. 2) El Tribunal no realizó un ejercicio completo de confrontación entre los elementos antes mencionados conforme lo señalan los arts. 81 del Código Tributario y 100 del Código Orgánico Administrativo; para poder verificar esto, se refiere a la parte expositiva de la sentencia en la cuál se reflejan los argumentos de la demanda con respecto a las afirmaciones del acto administrativo, para que se verifique la errónea interpretación y la falta de aplicación aludidas.

4.1.2. Qué es lo que el Servicio de Rentas Internas consideró en el acto impugnado, se perguna: ª *PREMISA MAYOR: art. 159 inciso quinto de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria que señala:(¼) PREMISA MENOR: GELD-HOLDINGS S.A. (empresa ecuatoriana) distribuyó dividendos a una persona natural extranjera (Sr. Georg Conrad Grünberg) y el pago de dichos dividendos fue realizado en una cuenta del accionista en una institución financiera de Panamá. CONCLUSIÓN: Al haber sido realizado el pago de los dividendos a una cuenta del accionista en una institución financiera constante en Panamá, surge el hecho generador del ISD y debido a que el contribuyente no demostró que los valores transferidos a Panamá fueron enviados a Suiza la transacción se constituye en materia gravada de Impuesto a la Salida de Divisas y no aplica la exención establecida en el artículo 159 inciso quinto de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*º . En base al silogismo jurídico utilizado por el SRI, planteó su acción bajo el criterio de que el acto de determinación (liquidación de pago) y la resolución que negó el reclamo administrativo, se encontraban **inmotivados**, pues el SRI confundió el domicilio del Banco donde el accionista tiene su cuenta bancaria, con la residencia fiscal del mismo. Que de forma específica manifestó y pidió al Tribunal A Quo que en sentencia confirme si la exención prevista en el numeral 5 del art. 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, aplica en función de residencia fiscal del accionista o de la cuenta bancaria en la que se efectúa el depósito y si

cabe negar la exención por el mero hecho de que no se efectuó el envío de las divisas de Panamá a Suiza, análisis que no fue realizado por el yerro cometido.

4.1.3. Todo lo mencionado le habría llevado a concluir que el SRI no estableció de forma suficiente las razones por las cuáles los elementos de derecho utilizados en su acto se subsumen a los elementos de hecho al negar la exención; razón por la cual, el Tribunalk debuó declarar que el acto administrativo impugnado y su antecendete se encuentran inmotivados y no cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 81 del CT y 100 del COA y debió declarar su invalidez. La sentencia si bien aplica el art. 96 numerales 2 y 3 del Código Tributario, así como el art. 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, sin embargo, olvida aplicar en su análisis el art. 162 del COGEP, razón por la cual concluye que la carga de la prueba sería unidireccional, en el presente caso establece que la prueba correspondía únicamente a la parte actora, sin verificar que en el caso del art. 162 mencionado establece que, deben probarse los hechos alegados por las partes actor y demandado y no solo por una de ellas; además al Tribunal al inaplicar el mandato legal no considera que la misma norma sostiene que pueden existir hechos que no requieren ser justificados, en el caso sub júdice, se evidencia la presencia de un hecho negativo instaurado por la parte actora cuando señala que el Sr. Georg Conrad Grünberg no se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal o un régimen de menor imposición, hecho que no requería ni siquiera ser probado. Que en este mismo punto de la sentencia, el Tribunal de instancia no aplica el art. 311 del COGEP debido a que establece que existe una carencia de prueba por parte de GELD HOLDINGS y concluye que el acto administrativo impugnado y su antecedente resultan ser legítimos.

4.1.4. Que si el Tribunal Contencioso Tributario consideró, de manera adecuada, que la exención aplica en el pago de dividendos (hecho no controvertido), a un accionista no domiciliado en paraíso fiscal, y fue el SRI el que, concluyó que el pago si fue efectuado a un residente fiscal domiciliado en paraíso fiscal conforme se evidencia en los actos administrativos, entonces quién debía probar tal condición es la Administración demandada y no el actor que categóricamente ha indicado que el acto de determinación no cuenta con elementos suficientes para concluir tal residencia, y que el mero destino del pago no es suficiente para presumir el domicilio del accionista. Que debía ser sustentada la afirmación

realizada por el SRI cuando vincula el lugar del pago con la residencia fiscal del accionista para considerar que dicha transacción grava Impuesto a la Salida de Divisas, tal como se detalla en el acto administrativo impugnado y que para el Tribunal no ha sido relevante ni siquiera transcribirlo en su sentencia. Los Jueces a quo analizan en su sentencia la prueba producida por la parte actora, esto es la declaración jurada y el pasaporte, documentos que fueron aportados por GELD-HOLDINGS en sede administrativa, sin embargo, establecen que lo que debía presentar el contribuyente conforme los términos del artículo 134 del RLTRI era el certificado de residencia fiscal, sin embargo, esta norma no debía ser aplicada.

4.1.5. Que el certificado de residencia fiscal no fue presentado por el simple hecho de que no fue requerido de manera específica y además conforme ya se ha citado de manera previa, no fue requerido porque el SRI al determinar el ISD vincula al pago de dividendos realizado en una cuenta bancaria en Panamá con la residencia fiscal del accionista, por lo tanto no correspondía a GELD HOLDINGS demostrar el país de residencia fiscal del accionista; razón por la cual, el hecho de fundamentar la sentencia con esta norma genera indefensión a la parte compañía actora. Pide se case la sentencia de mayoría.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte demandada.- El procurador fiscal del SRI, en su contestación al recurso manifiesta: 1) Que el casacionista pretende que se realice una nueva valoración de elementos fácticos y normativos, lo cual se encuentra restringido o vedado, pues el plantear el recurso de casación a la luz del cargo de errónea interpretación de norma sustantiva, significa que las circunstancias fácticas y sustentos de derechos son los correctos, quedando únicamente como actividad casacionista la revisión del contenido y alcance de una disposición expresa de la Ley, pues este último motivo casacional exclusivamente atañe al significado de la ley como premisa mayor, esto es, el error sobre el contenido de una norma jurídica que se verifica cuando el juez, aun reconociendo la existencia y la validez de la norma apropiada al caso, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto (errónea interpretación de ley). 2) Que el sustento de GELD para presentar este cargo casacional (no aplicación del art. 311 del COGEP) radica en su entendimiento o comprensión sesgado de la sentencia, pues considera que el Tribunal a quo no aplicó dicha norma legal, dado que consideró *ª...existe una carencia de prueba por parte de GELD HOLDINGS...*º y que al no haber valorado correctamente la prueba (hechos fácticos),

ocasionó la falta de aplicación de disposición normativa, por lo que es evidente que GELD equivoca en el cargo casacional previsto en el artículo 268 del COGEP, pues de sus alegaciones es evidente que consideró y sustentó el cargo que resulta entre aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, que conduce a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto, que es distinto al cargo alegado que es de falta de aplicación (arts. 162 y 311 COGEP) y errónea interpretación (art. 169 COGEP) que al no cumplir con los requerimientos formales y doctrinarios de la casación debe ser desechado por falta de técnica en la proposición del mismo.

5.- Problema Jurídico

Determinar si en la sentencia de mayoría objeto del recurso de casación, interpuesto por la parte **actora** incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por **errónea interpretación** de los arts. 81 del Código Tributario, 169 del COGEP, **falta de aplicación** de los art. 100 Código Orgánico Administrativo, 162 y 311 del COGEP y 10 de la Ley para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos e **indebida aplicación** del art. 134 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

> *ª **Art. 268.- Casos.** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **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*

El caso **5** contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene

como limitante revalorar 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 resolutiva del fallo recurrido.

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

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º* . 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*

Respecto de la **aplicación indebida,** el mismo autor refiere que:

> *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 (¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla*.º

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*º .

Finalmente, sobre la **errónea interpretación** se ha expuesto que:

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

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Código Orgánico General de Procesos

*ª **Art. 162**.- **Necesidad de la prueba**. Deben probarse todos los hechos alegados por las partes, salvo los que no lo requieran. La parte que invoque la aplicación del derecho extranjero o disienta de ella presentará la certificación del agente diplomático sobre la autenticidad y vigencia de la ley. A falta de agente diplomático, la parte podrá solicitar a la o al juzgador que requiera al Estado de cuya legislación se trate que certifique por la vía diplomática la autenticidad y vigencia de la ley. La o el juzgador no podrá a aplicar como prueba su conocimiento propio sobre los hechos o circunstancias controvertidosº .*

ª Art. 169.- ***Carga de la prueba***. *Es obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación. La parte demandada no está obligada a producir pruebas si su contestación ha sido simple o absolutamente negativa; pero sí deberá hacerlo si su contestación contiene afirmaciones explícitas o implícitas sobre el hecho, el derecho o la calidad de la cosa litigadaº . (¼)*

ª Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. *Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su*

*cuantía*º .

Código Tributario

ª **Art. 81**.- **Forma y contenido de los actos**.- *Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley*º .

Código Orgánico Administrativo

ª **Art.100**.- **Motivación del acto administrativo**. *En la motivación del acto administrativo se observará:* ***1.*** *El señalamiento de la norma jurídica o principios jurídicos aplicables y la determinación de su alcance.* ***2.*** *La calificación de los hechos relevantes para la adopción de la decisión, sobre la base de la evidencia que conste en el expediente administrativo.* ***3****. La explicación de la pertinencia del régimen jurídico invocado en relación con los hechos determinados. Se puede hacer remisión a otros documentos, siempre que la referencia se incorpore al texto del acto administrativo y conste en el expediente al que haya tenido acceso la persona interesada. Si la decisión que contiene el acto administrativo no se deriva del procedimiento o no se desprende lógicamente de los fundamentos expuestos, se entenderá que no ha sido motivado*º

Ley para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos

ª **Art. 10.- Veracidad de la información.**- *Las entidades reguladas por esta Ley presumirán que las declaraciones, documentos y actuaciones de las personas efectuadas en virtud de trámites administrativos son verdaderas, bajo aviso a la o al administrado de que, en caso de verificarse lo contrario, el trámite y resultado final de la gestión podrán ser negados y archivados, o los documentos emitidos carecerán de validez alguna, sin perjuicio de las sanciones y otros efectos jurídicos establecidos en la ley. El listado de actuaciones anuladas por la entidad en virtud de lo establecido en este inciso estará disponible para las demás entidades del Estado*º .

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

ª **Art. 134**.- **Acreditación de residencia fiscal**.- *(¼) La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla*º .

6.4. ANALISIS DEL CASO SUB JUDICE.- Debemos partir del objeto mismo de la controversia que fue transcrito previamente en el ítem 1.2 de esta sentencia y se refiere a dilucidar la legitimidad de la resolucioń No. 117012020RREC041530 de 27 de enero de 2020 que nego´el reclamo administrativo presentado por la compañ̃á en contra de la liquidacioń previa de pago No. 17201906500926217.

6.4.1. A esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario le corresponde analizar los yerros denunciados en el orden que han sido propuestos por el casacionista: 1) El recurso (5.1.1) se fundamenta en el caso 5 bajo los cargos de **errónea interpretación** del art. 81 del Código Tributario que, refiere sobre la forma y contenido de los actos administrativos que deberán ser por escrito y motivados, y falta de aplicación del artículo 100 del Código Orgánico Administrativo sobre la motivación del acto administrativo y que debe observarse: i) norma jurídica o principios jurídicos aplicables y la determinación de su alcance, ii) La calificación de los hechos relevantes para la adopción de la decisión, sobre la base de la evidencia que conste en el expediente administrativo, iii) La explicación de la pertinencia del régimen jurídico invocado en relación con los hechos determinados, es preciso indicar que estas 2 normas hacen referencia a la motivación de los actos administrativos y que deben contener para cumplir dicho requisito.

6.4.2. En este sentido, sobre la motivación del acto administrativo (arts. 81 CT y 100 del COA), la sentencia de mayoría establece: *ª 6.1. Del contenido de la resolucioń No. 117012020RREC041530 se observa que, la Administracioń Tributaria analizo´ los fundamentos de la determinacioń efectuada mediante liquidacioń de pago No. 17201906500926217 por diferencias por concepto del ISD del ejercicio fiscal 2017. Asimismo se aprecian consideraciones referentes a los argumentos formulados en el reclamo presentado por GELD-HOLDINGS, y se realiza el examen de la documentacioń presentada*

*por la empresa en la etapa administrativa y demaś elementos considerados por el SRI. De lo señalado se desprende que, la Administracioń Tributaria ejercio´ su facultad resolutiva, en los teŕminos previstos en los arts. 69[2], 81[3], 103 No. 5[4] y 133[5] del Coódigo Tributario, los cuales concuerdan con los principios consagrados en la Constitución de la Republica, que en su art. 76[6], reconoce las garantías baśicas del debido proceso, entre las que se destaca la motivacioń. 6.2. De lo expuesto se concluye que, en la resolucioń impugnada no se observa la falta de motivacioń alegada por la parte actora, toda vez que la Administracioń Tributaria al atender el reclamo presentado por GELD-HOLDINGS, se centra en el analisis de los argumentos y documentos presentados por el reclamante, mismos que son examinados a la luz de la normativa aplicable, para llegar a conclusiones que resultan coherentes, cumpliendo de esta manera los requisitos de razonabilidad, loǵica y comprensibilidad, señalados por la Corte Constitucional para una debida m*otivacioń". (subrayado de esta Sala). Consecuentemente, encontramos que el Tribunal de instancia el momento de resolver sobre la motivación del acto administrativo impugnado, encuentra que existe suficiencia fáctica y suficiencia normativa (criterio rector exigido por la Corte Constitucional), por tanto no hubo una errónea interpretación del art. 81 del CT en la decisión tomada en la sentencia de mayoría, es más, la debida motivación de la resolución impugnada la consideran como un hecho probado (numerales 6.1 y 6.2); el hecho de que la parte actora no este´de acuerdo con la decisión adoptada no es razón suficiente para concluir que el acto impugnado carece de motivacioń. Por otro lado, esta Sala casacional ha manifestado en reiterada jurisprudencia que la aplicación del Código Orgánico Administrativo, sólo se da de manera supletoria ante falta o ausencia de normas en materia tributaria, lo cual contradice el propio recurrente, cuando señala errónea interpretación del art. 81 del CT que refiere a la motivación de los actos administrativos, al igual que lo hace el art. 100 del COA, lo cual significa que no cabe aplicar tal norma supletoria. Por lo tanto, rechazamos la errónea interpretación del art. 81 del Código Tributario y la falta de aplicación del art. 100 del COA.

6.5. Respecto a los cargos de **falta de aplicación** de los arts. 162 (necesidad de la prueba de los hechos alegados por las partes) y 311 segundo inciso (carga de la prueba de la administración de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía); la **errónea interpretación** del art. 169 (carga de la prueba) todas normas del Código Orgánico

General de Procesos (numeral 5.1.2 del recurso), y la indebida aplicación del art. 134 del RLRTI y falta de aplicación del art. 10 para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos, como todos ellos está íntimamente ligados y tienen un mismo objetivo, los trataremos en forma conjunta:

6.5.1. El caso 5 del art. 268 del COGEP, como previamente se manifestó, procede cuando se alega cargos en contra de normas de derecho sustantivo. De la revisión de las normas que el recurrente señala como infringidas, arts. 162 y 169 corresponden al título II ª De la pruebaº, capítulo I, reglas generales, y en cuanto al 311 pertenece al capítulo II, ª Disposiciones comunes del procedimiento contencioso tributario y administrativoº.

6.5.2. En el caso concreto, el punto esencial de la controversia radica en identificar la regla general de aplicación en la configuración del hecho generador del impuesto a la salida de divisas (la no retención por la distribución de dividendos a los socios o accionistas extranjeros), y la excepción constituyen la obligación de retener por quien los distribuye cuando el beneficiario se encuentra domiciliado en paraísos fiscales o Estados de menor imposición. El señor Georg Grünberg, de nacionalidad suiza (hecho no controvertido), titular de casi el 100% de participaciones en la empresa Geld-Holdings, por constar en el Libro de Accionistas como domiciliado en un país no considerado como paraíso fiscal, no declaró ni pagó pues no tenía la obligación de retener el 5% de ISD, lo que ha provocado que el SRI en su acto de determinación establezca una glosa por el valor no retenido, glosa que ha sido confirmado por la sentencia ahora recurrida.

6.5.3. El recurrente fundamenta la pretensión de su demanda y ahora el recurso de casación, con el argumento de que no estaba obligado a la retención en la distribución de dividendos su accionista suizo. Esta Sala de casación, considera que el solo hecho del depósito en una cuenta en Panamá no implica residencia fiscal en ese país, por tanto, si a criterio del SRI la residencia fiscal del señor Grünberg era Panamá, afirmación implícita que estaba obligada a demostrarlo, porque la recurrente no podía probar un hecho negativo y porque así lo exige el inciso final del art. 169 del COGEP, además por principio, toda determinación tributaria debe ser comprobado por la administración tributaria, pues contrario a lo sostenido por el Tribunal de instancia en su sentencia no puede probarse un hecho negativo, más si se toma en cuenta

que el sujeto pasivo es la compañía obligada por su condición de ª otroº responsable; por tanto el Tribunal en su sentencia llega a declarar por presunción la legalidad de una ficción, al asimilar el lugar de la recepción del pago a la residencia fiscal.

6.5.4. Ligado a los cuestionamientos de la sentencia expuestos en los numerales anteriores, tenemos la alegada ª ***indebida aplicación*** *del art. 134 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI),* norma que prevé que la acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el **certificado de residencia fiscal** vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla. Conforme se señaló previamente, la decisión del Tribunal de ratificar el acto administrativo se funda en que la trasferencia de los dividendos al principal accionista de la empresa actora fue a Panamá, considerado paraíso fiscal, controversia que fue resuelta al considerar que en ese caso, debía el SRI asumir la carga de la prueba y demostrar la residencia fiscal del accionista (art. 311 del COGEP); por otra parte, en el proceso de determinación no se le conminó a la actora para que presentara dicho certificado, sino que justifique el domicilio fiscal, para lo cual presentó pasaporte y una declaración juramentada (sentencia 7.4. y 7.5.); por tanto, no se observa que el art. 134 del RLRTI debía ser aplicada a los hechos probados en sentencia. Por último, si se dudaba de la nacionalidad suiza del accionista (Libro de Accionistas y Partícipes) era necesario considerarse el art. 10 de la Ley de Optimización y eficiencia de Trámites administrativos, jerárquicamente superior al reglamento, que fue emitida justamente para optimizar los trámites administrativos para ser más eficientes y debía acudirse a la información constante en su propia Base de Datos (Anexo de Partícipes y Socios de la compañía).

6.5.5. Por todo lo expuesto, esta Sala de Casación considera que, en este caso, efectivamente se ha producido los cargos de falta de aplicación (arts. 162 y 311 COGEP), la errónea interpretación (art. 169 del COGEP), y la falta de aplicación del art. 10 para la Optimización y Eficiencia de Trámites Administrativos, en consecuencia se casa la sentencia y al tenor de lo dispuesto en el art. 273 del COGEP y Resolución 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, emite la siguiente sentencia:

6.6. Sentencia de mérito.- Luego de haber señalado el objeto de la controversia es importante partir de los hechos dados como probados, sobre los cuales han cometido los vicios señalados por el recurrente con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP, tenemos: **i)** El art.134 del RLTRT no formó parte del fundamento jurídico del acto administrativo impugnado ni de su antecedente. **ii)** El certificado de residencia fiscal no fue requerido de manera específica por la administración tributaria en la determinación ni en la resolución dictada. **iii)** El SRI al determinar el ISD vincula al pago de dividendos realizado en una cuenta bancaria en Panamá con la residencia fiscal del accionista. **iv)** El SRI tenía información que reposaba en su base de datos sobre la nacionalidad y residencia fiscal del señor George Grünberg, (Anexo de Partícipes y Socios de la compañía).

6.6.1. Esta Sala de casación, reitera nuevamente que, el solo hecho del depósito en una cuenta en Panamá no implica residencia fiscal en ese país, por tanto, si a criterio del SRI la residencia fiscal del señor Grünberg era Panamá, afirmación implícita que estaba obligada a demostrarlo, por cuanto dicho hecho ha sido negado expresamente por la empresa actora, era obligación de la administración tributaria probar su aseveración por lo dispuesto en el inciso final del art. 169 y art. 311 del COGEP. Por ello, esta Sala considera que en los dividendos remitidos al accionista no correspondía la retención afirmada por el SRI, por no haber demostrado que la residencia fiscal del socio de la empresa sea en un paraíso fiscal.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del art. 273 del COGEP la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. CASAR el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha el 13 de octubre del 2021, a las 08h25 en el proceso No. 17510-2020-00167 por el caso 5 del art. 268 del COGEP y en consecuencia, se deja sin ningún efecto ni valor la Resolucioń No.

117012020RREC041530 de 27 de enero de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del SRI.

7.3. Sin costas.

7.4. De conformidad a lo señalado en el art. 275 del COGEP, el Tribunal de instancia resolverá sobre la caución rendida por la empresa actora.

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

El recurrente alega el caso 5 la falta de motivación del acto impugnado, de la revisión del mismo se observa que cumple con el criterio rector de la Corte Constitucional ya que cuenta con una suficiencia fáctica y jurídica, por tanto se rechazan este cargo.
Respecto a la aplicación indebida, falta de aplicación y errónea interpretación de normas relacionadas con la prueba y el procedimiento tributario, se considera que el solo hecho de haberse hecho la trasferencia de dividendos a Panamá no implica la residencia fiscal del beneficiario; y al haber sido negado el hecho por la empresa actora, la prueba de la residencia le correspondía al SRI.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/AM

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.