EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

# FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

## CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

## SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

## RESOLUCIONES Y JUICIOS

**J17510-2021-00505, J17510-2022-00141, J17510-2022-00176, J09501-2022-00188, J09501-2023-00013**

Año II - Nº 450 - 87 páginas
Quito, martes 17 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

288562220-DFE

Juicio No. 17510-2021-00505 RESOLUCION 216-2026

**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 6 de abril del 2026, las 16h17.

**VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: José Dionicio Suing Nagua, Diego Gordillo Cevallos en reemplazo de la Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **17510-2021-00505.**

## 1. Antecedentes procesales

**1.1.** El señor Yeon Kyu Kwang, presidente ejecutivo y representante legal de la compañía ICESA S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307, notificada el 2 de agosto de 2021 y dictada por el Dr. Luis Ramiro Muela Noroña, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), por Impuesto de Salida de Divisas (léase ISD), correspondiente al período de enero a diciembre del ejercicio fiscal 2017 (fs. 1 a 12).

**1.2.** En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"Discernir respecto de la legitimidad de la liquidación de pago por diferencias nro. 17202106500955307 por el impuesto a la salida de divisas generado por la actora de enero a diciembre de 2017, emitida el 2 de agosto de 2021 por el director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas."*

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

**1.3.** Mediante sentencia de 20 de octubre de 2022, las 12h42 (fs. 1097 a 1115), el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda de la compañía ICESA S.A y, en consecuencia, declara la ilegitimidad de la liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307, por ISD que se genera de enero a diciembre de 2017, emitida el 2 de agosto de 2021, por el Director Zonal 9 del SRI, sin que se señale costas ni honorarios que regular.

**1.4.** El Abg. Juan Sebastián Vela Mariño, procurador fiscal debidamente legitimado por el Director Zonal 9 y la Directora de Grandes Contribuyentes subrogante del SRI, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 1116 a 1120), el 12 de diciembre de 2022, en contra de la sentencia de 20 de octubre de 2022 y, mediante auto de 14 de diciembre de 2022, las 13h30 (fs. 1121), se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**1.5.** Mediante auto de 15 de enero de 2025, las 09h58, el Dr. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SRI demandado, por el caso ***segundo*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de ***falta de motivación*** de la sentencia recurrida, infringiendo los arts. 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE) y 89 del COGEP.

## 2. Competencia

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

**2.2.** En virtud del sorteo de la causa, de 7 de marzo de 2025, las 15h42, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

**2.5.** Actúa el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos (Conjuez Nacional Temporal) en reemplazo de la Dra. Rosana Morales Ordoñez (Jueza Nacional Titular) en virtud del acta de sorteo de 30 de marzo de 2026, 16h50 que se dispone se agregue al proceso.

## 3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 2 de abril 2026**, **las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

## 4. Fundamentación del recurso de casación

**4.1.** La autoridad tributaria demandada en el escrito y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso ***2*** del

art. 268 del COGEP, por el vicio *ª apariencia motivacionalº* por *ª incomprensibilidadº* por infracción de los arts. 76.7.l) de la CRE y 89 del COGEP, por cuanto el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda y declarar la ilegitimidad de la liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307 por ISD generado de enero a diciembre de 2017, de forma sesgada, a través de una argumentación normativa y fáctica ininteligible.

**4.1.1.** Se funda en que, el Tribunal *A-quo* en su sentencia establece que la empresa ICESA sí destina los fondos de los préstamos externos para la realización de inversiones productivas, por lo que, los pagos al exterior por amortización de capital e intereses que realiza ICESA estaban exentos del ISD y, por ende, acepta la demanda y declara la ilegitimidad de la liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307. Ello, a criterio de la parte casacionista, resulta errado pues los numerales 6.4.1.1, 6.4.1.2, 6.4.1.3, 6.4.1.4 y 6.4.1.5 de la sentencia recurrida no demuestran que los pagos al exterior por amortización de capital e intereses que realiza la empresa ICESA estaban exentos del ISD.

**4.1.2.** Añade que, del análisis del fallo, se puede evidenciar que tan solo el numeral 6.4.1.1 (crédito de 25 de agosto de 2015 y su renovación) consta con una *aparente motivación* sobre el por qué se considera que los fondos provenientes de los préstamos del exterior sí se destinaron para inversión productiva por ICESA; mientras que, en el resto de transacciones constantes en los numerales 6.4.1.2, 6.4.1.3, 6.4.1.4 y 6.4.1.5, los juzgadores tan solo se remiten a dicho considerando. Por ello, considera que, al existir una falta de motivación en el numeral 6.4.1.1 también existe dicho vicio con respecto a las otras transacciones, por ser meras remisiones al numeral 6.4.1.1.

**4.1.3.** Añade que, conforme con la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de la Corte Constitucional, el fallo adolece del vicio de *ª motivación aparenteº* por *ª incompresibilidadº*, por cuanto el fallo no demuestra si los fondos provenientes de los préstamos del exterior fueron destinados a una inversión productiva, conforme con el art. 13 del COPCI, para lo que recurre a la estructura del silogismo jurídico, esto es, la premisa mayor, la premisa menor y la conclusión. Con respecto a ª la *premisa mayor* señala que se compone de un concepto medio y el concepto predicadoº; la *premisa menor* está compuesta por el concepto sujeto y el concepto medio; y, la *conclusión* se compone por el concepto sujeto y el concepto predicadoº. Por ello, concluye que el silogismo se integrasolo por tres conceptos y que si se añade un cuarto

concepto se produce un *quaternio terminorum*. En la especie, el Tribunal de instancia, en lugar de utilizar el silogismo correcto Ð compuesto por los tres conceptosÐ emplea cuatro conceptos lo que conlleva a que su argumentación sea incomprensible.

**4.1.4.** Puntualiza que, la *premisa mayor* es el art. 13 del COPCI y que, en esta premisa el concepto medio es *ª flujo de recursos destinados a producir bienes y servicios, a ampliar la capacidad productiva y a generar fuentes de trabajo en la economía nacionalº* y el concepto predicado es *ª inversión productivaº* . En cambio, la *premisa menor* tiene por concepto sujeto a *ª pago de proveedoresº* y como concepto medio el *ª flujo de recursos destinados a producir bienes y servicios, a ampliar la capacidad productiva y a generar fuentes de trabajo en la economía nacionalº* . Por último, la conclusión tiene como concepto sujeto a *ª pago de proveedoresº* y como concepto predicado a ª *inversión productivaº* .

**4.1.5.** Por ello, considera que, la pertinencia de la aplicación del art. 13 del COPCI con la premisa fáctica de *ª pago de proveedoresº* se debió concluir que el pago de proveedores es una inversión productiva (silogismo correcto); sin embargo, el Tribunal *A-quo*, de forma errada, añade un cuarto concepto y, en la conclusión, consta el ª pago de capital humanoº y como concepto predicado la ª inversión productivaº, por lo que, incurre en un *quaternio terminorum*, que vuelve la argumentación en incomprensible, ya que no es posible entender si es el pago de proveedores lo que constituye una inversión productiva o si, por el contrario, es el pago de capital humano lo que constituye una inversión productiva. Esto último cobra mayor importancia cuando se pone de manifiesto la diferencia entre pago a proveedores y pago a capital humano, puesto que, el pago a proveedores se realiza a terceros independientes y, en cambio, el pago de capital humano se refiere a sueldos y salarios.

**4.1.6.** Agrega que, conforme con la Sentencia No. 1158-17-EP/21, la incomprensibilidad vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado los fragmentos de texto incomprensibles, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente. Para ello, en primer lugar, se analiza la argumentación que se refiere al pago de proveedores y se deja de lado, lo referente al pago del capital humano; y, en segundo, se examina lo referente al pago del capital humano y, se dejará de lado, todo lo referente al pago de proveedores.

**4.1.7.** Con relación a lo primero, el Tribunal *A-quo* señala que el *pago de proveedores* encaja en la definición de inversión productiva dada por el art. 13 del COPCI; empero, esta conclusión no cuenta con ninguna premisa que la respalde, pues no se explica cómo el pago de proveedores sirve a la compañía ICESA para producir bienes o servicios, ya que esta empresa solo se dedica a la venta al por menor de artefactos y accesorios electrónicos y móviles. Tampoco establece cómo el pago de proveedores amplió la capacidad productiva de ICESA, ni generó más fuentes de trabajo en la economía nacional, es decir, no existe ninguna premisa que sustente la conclusión de que el pago de proveedores es una inversión productiva.

**4.1.8.** Con respecto a lo segundo el Tribunal *A-quo* señala que ª *el pago de capital humano*, *indiscutiblemente incide en la capacidad productiva y genera fuente de trabajo en la economía del país*; *al contrario, de incumplirse obligaciones con el personal, ésta se vería afectada. Destino que incluso se justifica en el desarrollo de las labores propias de la actora, tendientes al cumplimiento de su actividad económica*º . De esta cita, se observa que los juzgadores incurren en una demostración en círculo de sus premisas (petición de principio o círculo vicioso), pues afirma que el pago de capital humano indiscutiblemente incide en la capacidad productiva, pero no existen premisas que sustenten dicha afirmación, tomando en consideración que ICESA no es una compañía productora, es decir, no tiene personal dedicado a la producción. Entonces ¿Cómo se puede concluir que el pago de capital humano indiscutiblemente incide en la capacidad productiva cuando no existe capital humano dedicado a la producción?.

**4.1.9.** De igual manera, puntualiza que, el Tribunal de instancia también concluye que el *pago de capital humano* indiscutiblemente genera fuente de trabajo en la economía del país, pero, en ninguna parte de su argumentación, se señala el número de puestos de trabajo que se aumentaron en ICESA. Simplemente, afirma que, se aumentaron los puestos de trabajo, sin que existan premisas que respalden dicha afirmación. Por último, sobre el *pago de capital humano*, no se explica cómo este sirvió a la compañía ICESA para producir bienes o servicios, sabiendo que la compañía no produce ningún bien, ya que solo se dedica a la venta al por menor de artefactos y accesorios electrónicos y móviles.

**4.1.10.** En virtud de lo expuesto, se demuestra que la argumentación de los juzgadores de

nivel es *insuficiente* para demostrar que, ya sea el pago de proveedores o el pago de capital humano, es una inversión productiva de acuerdo al art. 13 del COPCI, por lo que, existe una *motivación aparente* por *ª incomprensibilidadº* y, en razón de que esta argumentación aparente se utiliza en todas las transacciones detalladas en el numeral 7, también se demuestra que toda la sentencia adolece de *motivación aparente* por *ª incomprensibilidadº* . Por ello, solicita que se case el fallo recurrido.

**4.2. Contestación al recurso de casación.** Si bien mediante auto de admisión del recurso de casación de 15 de enero de 2025, las 09h58, se dispone correr traslado a la contraparte procesal, a fin de que conteste el recurso de casación de forma fundamentada, no aparece del proceso escrito alguno de contestación al recurso admitido. Sin embargo, en la audiencia de casación, compareció el representante legal de la empresa junto con su defensa técnica, para hacer valer su derecho a contradicción.

## 5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia recurrida objeto del recurso de casación incurre en el caso *segundo* del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de motivación* de la sentencia recurrida, por infracción de los arts. 76.7.l) de la CRE y 89 del COGEP.

## 6. Análisis de la Sala de Casación

**6.1. Caso del recurso de casación.** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *segundo* del art. 268 del COGEP, 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].º*

El caso *segundo* se refiere a la transgresión de normas que se relacionan con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: **(a)** por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para

la sentencia o auto; **(b)** por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles, vicio *in procedendo* por violación directa; y, **(c)** cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

**6.2. Alcance doctrinario del error.** Sobre el tema de la falta de motivación Gladis E. de Midón (*La Casación Control del Juicio de Hecho*, Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2001, p. 20) manifiesta:

> *ª 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 sí para constituirse en fuente jurígena de derechos.º*

Por su parte, Santiago Andrade (*La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 138), considera:

> *ª 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.º*

Para Oswaldo Alfredo Gozaini (*El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso*, Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores, 2004, p. 428) la motivación no es otra cosa que:

*ª [¼] 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 procesoº .*

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 y su incumplimiento tiene como efecto la anulación del acto. 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. Normas jurídicas que se estiman infringidas.** La parte recurrente manifiesta que se violentan las siguientes normas de derecho:

**Constitución de la República del Ecuador (CRE)**

*ª* Art. 76.- *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [¼]* ***7.*** *El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼]* ***l)*** *Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.º*

**Código Orgánico General de Procesos (COGEP)**

ª ***Art. 89.- Motivación.*** *Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad.*

*No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.ª*

**6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE*.-** Corresponde revisar si, en efecto, la sentencia que dicta el Tribunal de instancia incurre en el caso ***2*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de *ª apariencia motivacionalª* por *ª incomprensibilidadª* por cuanto, a su criterio, se utiliza de forma *ª incorrectaª* el silogismo judicial, para demostrar que el ª pago de proveedoresº o el ª pago del capital humanoº constituye una ª inversión productivaº de acuerdo con el art. 13 del COPCI y, en virtud de que esta argumentación aparente se utiliza en todas las transacciones detalladas en el numeral 7, también se demuestra que toda la sentencia adolece de falta de *motivación.*

**6.4.1.** La Corte Constitucional ecuatoriana, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, que tienen relación con los parámetros de corrección del razonamiento judicial, aplica, en su lugar, el estándar de suficiencia que exige que la argumentación jurídica cuente con una estructura mínima integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente (Sentencias Nos. 115817EP/21, 20 de octubre del 2021, párr. 61; 150715EP/21, 20 de enero de 2021, párr. 24; 1361-17-EP/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 23), lo que quiere decir:

*ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación*

*fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º*.

**6.4.2.** De igual manera, se señala que, a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas son suficientes se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito (Corte Constitucional, ªSentencia 188-15-EP/20º, de 11 de noviembre de 2020, párrs. 20 y 21). Por otra parte, la Corte Constitucional añade que cuando no se cumple con el criterio rector (estructura mínimamente completa) de la ªgarantía de la motivaciónº, la argumentación jurídica puede adolecer de algún tipo de deficiencia motivacional por inexistencia o insuficiencia (ªSentencia No.1158-17EP/21º, párrs. 64 a 66).

**6.4.3.** Vale puntualizar que, la *inexistencia* se da cuando la argumentación jurídica carece *totalmente* de fundamentación normativa y fáctica. La *insuficiencia* aparece cuando la respectiva decisión cuenta con *alguna* fundamentación normativa y fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente. A la vez, la argumentación jurídica es *aparente* cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional, como: (i) incoherencia (ii) inatinencia (iii) incongruencia o (iv) incomprensibilidad.

**6.4.4.** Por tener incidencia en este caso, vale acotar que se incurre en *incomprensibilidad ª[¼] cuando un fragmento del texto (oral o escrito) en que se contiene la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica de toda argumentación jurídica no es razonablemente inteligible para un profesional del Derecho o ±cuando la parte procesal interviene sin patrocinio de abogado [¼]º* (1158-17EP/21º, párr. 95). Además, *ª[l]a incomprensibilidad implica que la argumentación jurídica es aparente, es decir, que se vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado los fragmentos de texto incomprensibles, no quedan otros que logren configurar una argumentación jurídica suficiente.º* (1158-17-EP/21º, párr. 98).

**6.4.5.** A continuación, esta Sala de Casación procede a verificar si el fallo presenta algún vicio motivacional conforme con la regla de ªsuficienciaº racional y proscripción de la arbitrariedad distinto a la ªincorrecciónº de la motivación. Revisada la resolución del

Tribunal de instancia, se observa que esta empieza asegurando su competencia, identifica a las partes procesales, enuncia los hechos y circunstancias objeto de la demanda y su contestación, señala las decisiones que se adoptan en la audiencia preliminar relativas a las excepciones previas y la validez procesal y delimita la controversia (1.2 de esta sentencia).

**6.4.6.** Luego, en el considerando 6 ªMotivación del falloº, numeral 6.4.1., en primer lugar, establece como hechos probados la veracidad del contrato entre ICESA y el Banco Aliando S.A. en relación a la línea de crédito rotativa, otorgada el 3 de julio de 2015 por USD $ 7 Â000.000,00, así como su validez integral, en su alcance y efectos, principalmente, la esencia de las transacciones que originan la glosa, esto es, la materialidad del crédito y la naturaleza de los pagos al extranjero. De igual manera, la autoridad tributaria reconoce que los desembolsos deben contar en pagarés globales o individuales y que el destino de los fondos es el pago a proveedores. Por ello, el cuestionamiento se ciñe a los siguientes aspectos**: (1)** No se establece el monto del crédito que corresponde a la accionante. **(2)** No existe una tabla de amortización que permita corroborar los cálculos y valores recibidos. **(3)** No se demuestra el ingreso íntegro de los valores al sistema financiero nacional. **(4)** No se demuestra el destino de los fondos. **(5)** El contrato no se registra en el Banco Central del Ecuador. **(6)** Los pagarés emitidos, en lo que respecta exclusivamente a las transferencias observadas, no tienen relación con este instrumento.

**6.4.7.** Sobre estos hechos controvertidos, señala que, el propio acto determinativo reconoce y explica que, los valores a entregarse en función del contrato de crédito rotativo serán documentados con pagarés globales o individuales, por lo que, llama la atención que la administración realice estas aseveraciones, más aún, si los pagarés individuales que emite el acreedor a la accionante, contienen el detalle del monto del crédito concreto otorgado a ICESA los cuales se hallan registrados en el Banco Central del Ecuador. Por otro lado, la autoridad tributaria no evidencia una labor determinadora íntegra, pues no se observa análisis contable alguno, pese a haberse presentado tal documentación.

**6.4.8.** A continuación, en el numeral 6.4.1.1. ***ªCrédito del 25 de agosto de 2015 por USD $ 3@60.000 y su renovaciónº***, señala que la administración tributaria desconoce la exoneración, por cuanto estima que *ªel crédito no fue destinado al financiamiento de*

*inversiones o actividades productivas del periodo 2017º*, pues se trata de obligaciones anteriores (ejercicio fiscal 2015), por lo que, no se demuestra que se haya ampliado la capacidad productiva y generado fuentes de trabajo en la economía nacional, ni se haya documentado su renovación. Por su parte, la actora asegura *ª haberse demostrado que el destino de este crédito fue el pago de proveedores locales del mes de agosto de ejercicio fiscal 2015º*, independientemente de que en el año 2017 se efectúa la amortización del crédito, producto de la renovación de los términos de pago, por lo que, el préstamo *ª sirvió para incrementar la capacidad productiva y generación de fuentes de trabajo en la economía nacional, pues el pago de proveedores es parte de una actividad o una inversión productivasº*.

**6.4.9.** En virtud de ello, el Tribunal de instancia entiende que, en el proceso determinativo la autoridad reconoce la existencia de un crédito rotativo externo entre la empresa actora y el Banco Aliado S.A., que se documenta con un pagaré que emite la institución financiera el 25 de agosto de 2015, por un total de USD $ 3Ø60.000,00, renovado el 27 de enero de 2017, los que se emiten a nombre de ICESA, donde consta su monto, tasa de interés y registro en el Banco Central del Ecuador, lo que se corrobora con el informe pericial del Ing. Diego Gavilánez, sin que la esencia de crédito rotativo o sus renovaciones ameriten la suscripción de un nuevo documento pues no comporta una nueva deuda. Además, acota que, al tratarse del ISD el hecho generador nace en el momento en que se realizan las operaciones y transacciones monetarias que impliquen traslado de divisas al exterior, y conforme con lo que señala el informe pericial, de la revisión de la contabilidad de la compañía actora se constata el ingreso del préstamo en el sistema financiero nacional *ª según registro BCE el 28 de agosto de 2015, corroborado con el ingreso del crédito como transferencia del exterior a la cuenta No. 02385000738 de ICESA S.A. en el Banco PRODUBANCO S.A. el día 28 de agosto de 2015.º*

**6.4.10.** Finalmente, en lo que atañe al destino del crédito, e incluso yendo más allá, del informe pericial, indican que: *ª no se llega a comprender la conclusión del sujeto activo del tributo, en tanto, reconoce que el crédito ha sido utilizado para el pago de proveedores Ð debiendo considerarse lo manifestado en torno al requisito de vinculación con el periodo impositivoÐ º, lo que, al menos para el Tribunal de instancia, encaja en la definición de la inversión productivaº* dada por el art. 13 del COPCI, *ª ya que el pago de capital humano,*

*indiscutiblemente incide en la capacidad productiva y genera fuente de trabajo en la economía del país; al contrario, de incumplirse obligaciones con el personal, ésta se vería afectada*º; destino que se justifica en el desarrollo de las labores propias de la actora, tendientes al cumplimiento de su actividad económica Ð la cual se halla informada en el acto determinativoÐ siendo que expresamente consta así puntualizado en el contrato de préstamo reconocido por la autoridad, pues no lo desconoce de forma alguna, sino que lo admite, lo que es confirmado por el perito en su revisión contable. Incluso de considerar las transferencias entre cuentas propias de la actora, que afirma existir el SRI, el Tribunal no ha podido vincular estos valores (USD. 2.020.000,00) con el préstamo.

**6.4.11.** Por otra parte, en lo que se refiere a la prueba actuada por la administración tributaria, el Tribunal de instancia concluye que, no queda duda que, esta transacción Ð crédito de 25 de agosto de 2015 por USD $ 3Ø60.000 y su renovaciónÐ se encuentra exonerada del pago del ISD, por cumplir las condiciones exigidas, por lo que se devela un ejercicio defectuoso de la facultad determinadora del SRI, ª *por ser restrictivo, no solo en criterio, sino en su desarrollo, en detrimento de la justicia y moral tributaria que el contribuyente merece. Por tanto, se la excluye del cuadro No. 7 del acto determinativo y su consecuente liquidación*º .

**6.4.12.** Por su parte, el numeral 6.4.1.2. ***ªCrédito del 11 de septiembre de 2015, por USD $ 120.000,00 y su renovaciónº*** el Tribunal manifiesta que, las razones de la autoridad tributaria para desconocer la exoneración de este pago al extranjero, obedece a los mismos argumentos que se señalan para el caso anterior, esto es: (a) la falta de presentación del contrato de crédito y (b) que su destino no se encamina al financiamiento de inversiones productivas. Al respecto, en la sentencia se indica, con relación al primer punto que la naturaleza del crédito rotativo y su alcance no requiere contrato expreso de renovación y que los pagarés se emiten al amparo de sus términos y se encuentran registrados en el Banco Central del Ecuador, reconocidos así por el actor e incluso aseverado por el perito.

**6.4.13.** Concluye que, conforme lo antes explicado, no cabe análisis en torno a la vinculación del crédito y su pago con el periodo fiscal al que obedece el primero, pues se debe estar a la fecha de la verificación de su hecho generador, conforme con el art. 14 del Reglamento del ISD; por ello y puesto que ª *se ha efectuado la transferencia al extranjero en el año 2017 no cabe argumentar que el uso del crédito tuvo incidencia únicamente en el año en el que el*

*préstamo fue otorgado. Igual, en lo que atañe al destino del crédito, el propio acto reconoce que el crédito se utiliza para el pago de proveedores, siendo que no cuestiona ni la existencia del pago, ni la calidad del beneficiario, por lo que, encaja en la definición de inversión productiva del art. 13 COPCIª*. Además, la prueba que actúa la administración tributaria, permite confirmar el crédito existente entre la actora y la entidad financiera, su pago, destino y vinculación recíproca al marco del convenio de crédito rotativo. ª*De todo lo dicho, no queda duda que esta transacción se encuentra exonerada del pago del ISD por cumplirse con las condiciones exigidas para el efecto, por lo que, se devela un ejercicio defectuoso de la facultad determinadora de la administración tributaria, por ser restrictivo, no solo en criterio, sino en su desarrollo, en detrimento de la justicia y moral tributaria que el contribuyente merece. Por tanto, se la debe excluir del cuadro No. 7 del acto determinativo y su consecuente liquidaciónº*.

**6.4.14.** Sobre el numeral 6.4.1.3. ***ª Crédito del 2 de febrero de 2016, por USD $ 1Ø00.000,00º*** el Tribunal *A quo* establece que, el motivo de la autoridad tributaria para desconocer la exoneración radica en que la actora no presenta el respectivo contrato de crédito, por lo que, *siendo la alegación idéntica a los casos anteriores, el tribunal acoge nuevamente sus consideraciones previas. Ahora, en lo que atañe al ingreso del crédito al sistema financiero nacional y su destino, se observa que del acervo probatorio (actora y demandada) se confirma la existencia del crédito, más aún, si el mismo sujeto activo del tributo ha reconocido esta exoneración puntual al disponerse su reintegro con resolución No. ll7012018RDEVl51087. Por otra parte, el examen pericial permite confirmar el ingreso de los valores al sistema financiero nacional en una cuenta constatada, así como el destino del crédito, por lo que, no queda duda que esta transacción se encuentra exonerada del pago del ISD, por cumplirse con las condiciones exigidas para el efecto, por lo que, se devela un ejercicio defectuoso de la facultad determinadora de la administración tributaria, por ser restrictivo, no solo en criterio, sino en su desarrollo, en detrimento de la justicia y moral tributaria que el contribuyente merece. Por tanto, se la debe excluir del cuadro No. 7 del acto determinativo y su consecuente liquidaciónº*.

**6.4.15.** Luego, el numeral 6.4.1.4 ***ª Crédito otorgado el 18 de mayo de 2016 por USD $ 3.200.000,00º*** señala que son idénticas las consideraciones del acto determinativo para

desconocer la exoneración invocada por la actora, esto es: inexistencia de contrato, destino del crédito, fechas de crédito y pago y transferencia entre cuentas propias, los que, conforme con el acervo probatorio se encuentran demostrados, conforme con lo explicado en las glosas anteriores, ya en cuanto a la necesidad de contrato en este tipo de préstamos, la periodicidad y destino, ª *no queda duda para el Tribunal de instancia que esta transacción se encuentra exonerada del pago del ISD, por cumplir los requisitos exigidos, develándose un ejercicio defectuoso de la facultad determinadora de la administración tributaria, por lo que, debe excluirse del cuadro No. 7 del acto determinativo y su consecuente liquidaciónº* .

**6.4.16.** Con relación al numeral 6.4.1.5. ***ª Crédito otorgado el 5 de agosto de 2016 por USD $ 2@000.000,00º*** se manifiesta que la administración tributaria desconoce su exoneración por las mismas causas, por lo que, sobre la base del análisis del acervo probatorio de las partes y las conclusiones del informe pericial y con las mismas consideraciones realizadas anteriormente con respecto de la necesidad de contrato, periodicidad de crédito y pago, así como del destino del crédito; y, toda vez que la prueba actuada por la autoridad más bien permite confirmar lo dicho, ª *no queda duda para el Tribunal de instancia que esta transacción se encuentra exonerada del pago del ISD, por cumplir los requisitos del caso, develándose un ejercicio defectuoso de la facultad determinadora de la administración tributaria, por lo que, se la debe excluir del cuadro No. 7 del acto determinativo y su consecuente liquidaciónº* .

En virtud de ello, se acepta la demanda que presenta la compañía ICESA S.A y se declara la ilegitimidad de la liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307, de 2 de agosto de 2021, por ISD generado en el 2017.

**6.5. Decisión de la Sala de Casación.** Del análisis del extenso fallo de nivel, esta Sala de Casación evidencia que, la sentencia de instancia impugnada, delimita, de forma congruente, el objeto de la controversia que busca establecer la legitimidad de la Liquidación de pago por diferencias No. 17202106500955307, por el ISD generado por la actora de enero a diciembre de 2017, en cada uno de los créditos otorgados por el Banco Aliado S.A., cuyos montos de exoneración se desconocen en el cuadro No. 7 de dicho acto impugnado. Para ello, de los numerales 6.4.1.1 al 6.4.1.5. se analizan cada uno de los créditos en los que la autoridad tributaria desconoce la exoneración del ISD en estos pagos al exterior, con cuestionamientos relacionados con los siguientes aspectos: **(a)** la falta de presentación del contrato de crédito y

**(b)** que su destino no se encamina al financiamiento de inversiones o actividades productivas de ese ejercicio, cada uno de los cuales se extraen de premisas expuestas explícita o implícitamente y que se conjugan entre sí, merced a la existencia entre ellas del término medio, el que sirve de nexo entre las proposiciones para relacionarse en un proceso inferencial de antecedencia y consecuencia que, en el presente caso, conducen a conclusiones independientes múltiples en secuencia o en paralelo, todas ellas del mismo nivel, las que, a la vez, pueden emplearse en cada uno de los numerales que se someten a examen de forma complementaria, sin que exista una supuesta motivación aparente por incomprensibilidad en el considerando 6.4.1.1. que se repiten en las transacciones constantes en los numerales restantes (6.4.1.2, 6.4.1.3, 6.4.1.4 y 6.4.1.5.) que según el casacionista constituyen meras remisiones al numeral 6.4.1.1., lo cual, aunque sea cierto no altera su comprensibilidad.

**6.5.1.** Es importante, en consecuencia, analizar la conclusión del numeral 6.4.1.1. referente al *ª Crédito de 25 de agosto de 2015 por USD $ 3Q60.000 y su renovaciónº* en la que no se visualiza una *motivación aparente* por incomprensibilidad, pues los fundamentos del Tribunal de instancia se construyen sobre la base de hechos *claros* y *consistentes* desde el punto de vista *conceptual y lingüístico,* que parten del análisis del acervo probatorio y son comprendidos por las partes, pues en ellos se determina que el propio sujeto activo del tributo reconoce que el crédito ha sido utilizado para el *pago de proveedores*, lo que encaja en la definición de *inversión productiva*, por lo que, resulta extraño que el recurrente manifieste que los juzgadores no establecen cómo los fondos provenientes de los préstamos del exterior se destinaron para inversión productiva de ICESA, más aún si del proceso se evidencia que el SRI no realiza una labor determinadora íntegra pues constituye un hecho probado el ª destinoº del crédito que, se justifica por el desarrollo de las labores propias de la actora, tendientes al cumplimiento de su actividad económica, y consta puntualizado en el contrato de préstamo (hecho no controvertido) e incluso confirmado así por el perito en su revisión contable.

**6.5.2.** Por otro lado, también resulta objetable la afirmación que las transacciones constantes en los numerales 6.4.1.2, 6.4.1.3, 6.4.1.4 y 6.4.1.5 tan solo se remiten a dicho considerando pues, a más de que hacen relación a hechos análogos en los que se aplican criterios de consistencia y coherencia argumentativa, también cumplen con la máxima de saturación, la que implica que todo argumento debe ser completo, es decir, debe contener todas las premisas

que le pertenezcan, cuyas conclusiones se expresan en forma de proposiciones que se complementan y vinculan entre sí. Todo ello, a la vez, conlleva a concluir que existe una confusión del caso con el que se interpone el recurso.

**6.5.3.** Por otra parte, con relación a la afirmación de que el fallo de instancia, en lugar de utilizar el ªsilogismo correctoº Ð compuesto por los tres conceptosÐ emplea cuatro conceptos lo que conlleva a que su argumentación sea incomprensible, puesto que se produce un *quaternio terminorum* (falacia de los cuatro términos), conviene indicar que: **(1)** la Corte Constitucional ecuatoriana en la Sentencia No. 1158-17/21, descarta en el examen de la garantía de la motivación verificar la *corrección* de la motivación de la providencia impugnada, pues la labor de los juzgadores se limita a establecer el cumplimiento o no de los elementos mínimos de la garantía de motivación (Sentencia No. 1442-13-EP/20, de 24 de junio de 2020, párr. 19.2), por lo que, el examen de *corrección* del razonamiento judicial excede el ámbito de la garantía de la motivación limitado al examen de su *suficiencia*. **(2)** El silogismo judicial resulta un instrumento necesario pero insuficiente para el control de los argumentos, más aún, si la construcción silogística del casacionista no necesariamente resulta ªválidaº, partiendo de que: **(a)** desconoce que la conclusión del silogismo no representa todavía la conclusión del fallo, sino un paso previo a la misma, en donde en ocasiones es necesario añadir premisas a las explícitamente formuladas (argumentos entimemáticos), y **(b)** desconoce que el silogismo que inicia con premisa normativa mientras que, el fallo contiene enunciados performativos o pragmáticos.

**6.5.4.** Conviene señalar al recurrente que, el Tribunal de instancia en la explicación de la pertinencia de la aplicación del art. 13 del COPCI a la premisa fáctica, concluye que el pago de proveedores es una inversión productiva y, a continuación, se añaden nuevas premisas a las explícitamente formuladas así como también proposiciones axiológicas para dar sustento a sus afirmaciones cuando indica *ª [¼] ya que el pago de capital humano, indiscutiblemente incide en la capacidad productiva y genera fuente de trabajo en la economía del país [¼] Destino que incluso se justifica en el desarrollo de las labores propias de la actora, tendientes al cumplimiento de su actividad económica -la cual se halla informada en el acto determinativo- siendo que expresamente consta así puntualizado en el contrato de préstamo reconocido por la Autoridad, pues no lo desconoce de forma alguna sino que incluso lo*

*admite, lo que confirmado así por el mentado profesional de su revisión contableº* . Además, se aclara al casacionista que no cabe demostrar esta conclusión pues, además de ser de carácter formal y no de contenido, vale insistir que constituye un hecho probado que el destino del crédito se encuentra probado en el propio acto determinativo y en el contrato de préstamo, lo que es confirmado por el informe pericial.

**6.5.5.** En este contexto, a diferencia de lo que señala la parte recurrente, esta Sala considera que el fallo contiene una fundamentación jurídica y fáctica suficiente, ya que el Tribunal de instancia, sobre la base de los hechos fácticos y el material probatorio que se incorpora y somete a valoración, así como su enlace con la normativa jurídica aplicable al caso, y concluye en los numerales 6.4.1.1, 6.4.1.2, 6.4.1.3, 6.4.1.4 y 6.4.1.5. que: **(1)** La naturaleza del crédito rotativo y su alcance no requiere contrato expreso de renovación, siendo que los pagarés se emiten al amparo de sus términos y son registrados en el Banco Central del Ecuador. **(2)** De igual manera, no cabe análisis en torno a la vinculación del crédito y su pago con el periodo fiscal al que obedece el primero, pues se debe estar a la fecha de la verificación de su hecho generador. Por esto, efectuada la transferencia al extranjero en el año 2017 no cabe argumentar que el uso del crédito tuvo incidencia únicamente en el año en el que el préstamo fue otorgado. **(3)** En lo que atañe al destino del crédito, encaja en la definición de la inversión productiva dada por el art. 13 del COPCI.

**6.5.6.** Todo ello, permite establecer que la sentencia es *comprensible*, pues cada uno de los considerandos analizados guardan correlación y exponen de forma *razonablemente inteligible* la decisión, por medio de argumentos que se reflejan de manera *expresa*, *precisa, clara y sin ambigüedades,* lo que minimiza actividades arbitrarias del órgano de justicia, pues el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la *corrección* del razonamiento judicial, sino a su *garantía* mínima, por lo que, se rechaza el recurso planteado por el caso *2* del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación, sin que ello signifique que esta Sala de Casación comparta todos los razonamientos del Tribunal de instancia.

## 7. Decisión

**7.1.** Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**,

**7.2.** Resuelve **NO CASAR** la sentencia de 20 de octubre de 2022, las 12h42, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2021-00505.

**7.3**. Sin costas.

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

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

## Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el procurador fiscal del SRI, por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por cuanto la sentencia del Tribunal de instancia, no presenta una apariencia motivacional por incomprensibilidad, que necesariamente vulnere la garantía de la motivación, ya que los fragmentos del fallo en que se contiene la fundamentación normativa y la fundamentación fáctica es razonablemente inteligible.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**CONJUEZ NACIONAL**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**



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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00141 RESOLUCION 217-2026

288564332-DFE

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

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 6 de abril del 2026, las 16h23. VISTOS.- Comparece el doctor Diego Francisco Pino Roditti, en calidad de Procurador Judicial de la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA., e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 12 de julio de 2023, a las 16h27, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación contra la negativa de pago en exceso No. 17510-2022-00141.

1.- Competencia.- 1.1. La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4. Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 11h23, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día miércoles, 1 de abril de 2026, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- ªANALIZAR LA RESOLUCIÓN No. 917012021RREC000433 EMITIDA EL 21 DE DICIEMBRE DE 2021, A FIN DE ESTABLECER SI LA MISMA HA SIDO EMITIDA CON LA DEBIDA MOTIVACIÓN Y AL AMPARO DE LAS NORMAS LEGALES VIGENTES; Y DE SER EL CASO, DISPONER LA DEVOLUCIÓN DE USD 11,960.24 CORRESPONDIENTE AL CRÉDITO TRIBUTARIO DE LA COMPAÑÍA ACTORA.º

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el fallo impugnado resuelve: ªADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, se niega la demanda presentada por el doctor Diego Francisco Pino Roditti, procurador judicial de la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA.. En consecuencia, declaramos la legitimidad de la resolución 917012021RREC000433 emitida el 21 de diciembre de 2021, que negó el reclamo administrativo presentado en contra de la resolución No. 117012021RDEV313657, por cuanto no se ha demostrado la procedencia de un pago en exceso de las retenciones en la fuente por impuesto a la renta del año 2019.- Sin costas ni honorarios que regular.- Notifíquese y cúmplase.-º

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 30 de agosto del 2023, a las 16h40, el doctor Diego Francisco Pino Roditti, en calidad de Procurador Judicial de la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA., presenta recurso de casación por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de no cumplir con el requisito de motivación.

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 5 de septiembre de 2023, a las 14h25, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 9 de abril del 2025, a las 09h47, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, resolvió ADMITIR el recurso de casación sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de no cumplir con el requisito de motivación.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. El 22 de diciembre de 2020, la compañía ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. presentó una solicitud de pago en exceso por concepto de impuesto a la renta generado por retenciones en la fuente y crédito tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2019, en el que se requirió el reintegro de USD 994.254,64 y USD 52.688,99 respectivamente. El 13 de julio de 2021, el Servicio de Rentas Internas notificó a la empresa con la Resolución No. 117012021RDEV313657 mediante la cual se aceptó parcialmente lo solicitado por el contribuyente en los siguientes términos: ª Aceptar parcialmente la solicitud de devolución de pago en exceso del Impuesto a la Renta generado por retenciones en la fuente correspondiente al ejercicio fiscal 2019º; y ª reconocer el derecho que tiene el contribuyente para que se le reintegre el valor de USD 968.854,79 por pago en exceso de Impuesto a la Renta generado por retenciones en la fuente del ejercicio fiscal 2019 más los respectivos intereses calculados a partir del 22 de diciembre de 2020 de conformidad con lo establecido en el artículo 22 del Código Tributarioº.

4.2. En ese sentido, la Administración Tributaria reconoció los saldos a favor tanto por concepto de impuesto a la renta como de ISD, pero sin considerar el valor de USD 13.435,14, que corresponde a la diferencia entre el valor declarado y el valor registrado contablemente. Sin embargo, con respecto a las retenciones en la fuente de impuesto a la renta generado en el ejercicio fiscal 2019, la empresa consideró que el SRI incurre en un error al desconocer dos veces comprobantes de retención del saldo a favor de la compañía por USD 11.960,24. En ese sentido, el 10 de agosto de 2021, ABBOTT presentó un reclamo administrativo en contra de la Resolución No. 117012021RDEV313657 en el cual se pretendía la devolución de USD 11.960,24 por concepto del pago en exceso del Impuesto a la Renta generado por retenciones en la fuente del ejercicio fiscal 2019. En dicho reclamo, la compañía supo manifestar que el

listado de las retenciones proporcionados por la empresa para el año 2019 ya indicaba el valor de USD 13.453,14 como valor por retenciones que correspondían a otro ejercicio fiscal, por lo cual era correcto que el SRI desconozca el valor de USD 13.435,14 pero no que se desconozca el monto de USD 11.960,24 pues los comprobantes presentados por la empresa eran exactamente los mismos comprobantes de retención que ya fueron castigados dentro del monto de USD 14.435,14.

4.3. El 21 de diciembre de 2021 la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Resolución No. 917012021RREC000433, misma que resolvió negar el reclamo formal de devolución de pago en exceso del Impuesto a la Renta generado por retenciones en la fuente correspondientes al ejercicio fiscal 2019 pues el SRI consideró que la devolución del monto de USD 11.960,24 resultaba improcedente. Esto en virtud de que, si bien la resolución No. 917012021RREC000433 reconoció que existió una duplicación al momento de castigar comprobantes de retención para determinar el valor a devolver respecto del saldo a favor por retenciones en la fuente de impuesto a la renta, el saldo a favor no se genera, sino una vez aplicada la prelación de créditos tributarios, por lo que, es ante esta circunstancia que ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. presenta una acción de impugnación el 1 de abril de 2022 a las 16h06.

4.4. ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR fundamenta su recurso de casación en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de no cumplir con el requisito de motivación.

4.4. El casacionista manifiesta inicialmente que en la parte resolutiva del fallo no cumple con el requisito de motivación, esto al considerar que, si bien la sentencia enuncia los hechos, la base legal y doctrina con la cual se fundamenta la resolución, esta no observa el razonamiento de la forma en que los hechos se subsumen en la norma base para la decisión. El recurrente manifiesta que el Tribunal A quo no analiza, ni fundamenta la forma en la que la declaración del impuesto a la renta de 2019 presentada le llevó a concluir que la empresa actora ha plasmado que el destino que quiere dar a sus créditos tributarios con el impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal en discusión estaba encaminado en primer lugar a las retenciones en la fuente que fueron efectuadas. En esa misma línea, el casacionista señala que

en la parte considerativa de la sentencia se recoge que ABBOTT aplicó el primer orden de prelación el crédito tributario del Impuesto a la Salida de Divisas, por lo que existe contradicción entre los hechos fácticos contemplados en la parte considerativa frente a lo resuelto en la parte dispositiva de la sentencia.

4.3. Con base en aquello, el recurrente arguye que la sentencia emitida por los jueces de instancia incurre en el vicio motivacional de incoherencia decisional, al considerar que la Corte Constitucional del Ecuador, en sentencia No. 1158-17-EP/21 se ha pronunciado sobre la motivación, indicando las deficiencias motivacionales que puede tener un pronunciamiento estatal, precisando que una decisión puede tener una apariencia en donde se simula que la motivación es suficiente cuando en realidad no lo es por cometer vicios que la afectan. Añade que, en base a lo expuesto, no se puede considerar que el fallo recurrido se encuentra motivado por el simple hecho de enunciar normativa y citas doctrinarias sin justificar la subsunción de los hechos al derecho alegado y que, además, esta sea pertinente a lo discutido en la contienda. Expone que la sentencia se fundamenta en premisas erróneas y que además, por la aparente motivación de la misma, resulta evidente que esta es contradictoria con lo resuelto, afectando así los intereses de la actora, ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- En escrito de 22 de mayo del 2025, a las 15h58, el abogado Mauricio Dueñas Villacís, procurador fiscal de la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso de casación interpuesto solicitando que se niegue el mismo al tenor de lo siguiente:

5.2. En cuanto al argumento relativo a la incoherencia decisional alegada en la sentencia recurrida, la Administración Tributaria manifiesta que, de acuerdo con la sentencia No. 1158-17-EP/21 la incoherencia decisional se presenta cuando existe una inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión, lo que en otras palabras implica decidir algo distinto a la conclusión plenamente establecida. Bajo esa consideración, señala que tanto en la fundamentación fáctica como en la jurídica no existe contradicción alguna dentro de las premisas o conclusiones y que no existe inconsistencia entre la conclusión final de la argumentación y la decisión que brindó el Tribunal de instancia.

5.3. Asimismo, el Servicio de Rentas Internas manifiesta que el recurrente no está interpretando en conjunto las partes de la sentencia y convenientemente, fundamenta el supuesto yerro en el que habría incurrido el Tribunal de instancia, pues el casacionista se encuentra en desacuerdo.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por considerar que la resolución incurre en el vicio de no cumplir con el requisitos de la sentencia por falta de falta motivación, considera:

6.2.- El recurso de casación se fundamenta en la causal segunda del art. 268 del COGEP que dispone: ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼ ) 2. ª 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.º

6.2.1.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ª La casación en materia civilº, manifiesta que consiste en: ª (...) El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho (...)º (Cueva Carrión, Luis (2011). La casación en materia civil, Ediciones Cueva Carrión, Quito, Ecuador, pág. 226). Por otro lado, acerca de la motivación, Colemer Hernández establece que es una: ª (¼ ) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º (Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.); mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼ ) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...)º (De la

Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82.

6.2.2.- La norma que se estima infringida es el artículo 76 de la Constitución de la República: ª Art. 76. En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 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. (...)º

6.3.- Respecto del vicio de incoherencia decisional es necesario considerar lo expuesto por la Corte Constitucional en el fallo No. 1158-17-EP/21 que lo conceptualiza como un vicio de ª motivación aparenteº no es una tercera categoría, es decir, que no es una adicional. Por el contrario, se refiere a argumentaciones que lucen suficientes pero que, luego en un examen detenido, permiten identificar cierto tipo de vicios que las hace inexistentes o insuficientes en sentido estricto, según el caso concreto. En otras palabras, ª una motivación podría ser insuficiente ±ya sea por inexistencia o por insuficiencia propiamente dicha± si incurre en algún vicio de motivación aparenteº. Los cuatro vicios motivacionales de apariencia que la sentencia 1158-17-EP/21 identificó de manera no exhaustiva ±incoherencia (lógica o decisional), inatinencia, incongruencia (frente a las partes o frente al Derecho) e incomprensibilidad±, vienen a ser indicadores de que la garantía de la motivación podría haber sido vulnerada en el caso concreto, pero eso dependerá del vicio de que se trate. Cuando una decisión del poder público incurre en los vicios de incoherencia decisional o de incongruencia, necesariamente se vulnera la garantía de la motivación. Esto se debe a que, en estos casos, se afecta directamente el derecho a la defensa. En el primer caso, se obstaculiza por completo a las partes procesales conocer los motivos por los cuales se toma la decisión ± motivación inexistente±, mientras que en el segundo se le niega conocer las razones por las que sus alegaciones relevantes fueron desestimadas ±motivación insuficiente en sentido estricto±.º (CCE, sentencia 1158-17-EP/21, 20 de octubre de 2021, 74, 80, 86, 87, 89 y 90)

6.4. En este sentido corresponde verificar si el fallo venido en grado incurre en el vicio de incongruencia decisional para lo cual es necesario considerar lo expuesto por los jueces de instancia; en el considerando 7.2 de la cuestionada sentencia en la que establece los hechos no controvertidos y el asunto de la controversia en los siguientes términos: ª En el presente caso, refiriéndonos al hecho del pago, debemos tener presente que, no es un hecho controvertido que la compañía actora tenía derecho a un crédito tributario por retenciones en la fuente del año 2019 por USD 980.819,96 y un crédito tributario de impuesto a la salida de divisas de USD 1Â053.384,95, valores que han sido expresamente ratificados en el acto impugnado (ver cuadros resumen de los numerales 3.32 y 3.33) y en su antecedente. Tampoco es un hecho controvertido que el valor de USD 13,435.14 corresponde al valor que no fue considerado por el SRI de retenciones en la fuente del año 2019, por ser este valor la diferencia existente el valor declarado y el valor registrado contablemente, de ahí, que el SRI no consideró como crédito tributario por retenciones en la fuente el valor declarado por la compañía por USD 994,255.00.

El asunto controvertido radica en el hecho de que el valor de USD 11,960.24 que fue desconocido por el SRI de las retenciones en la fuente que corresponden a otro ejercicio fiscal, al decir de la compañía actora fueron dos veces descontados en la resolución que atendió su solicitud de devolución, pues estaban considerados dentro de los USD 13,435.14 que responde a la diferencia existente el valor declarado y el valor registrado contablemente, y que en la resolución impugnada tampoco fueron reconocidos porque al decir del SRI, el orden de prelación aplicado por la actora no evidencia un pago en exceso.º

6.5. En el fallo cuestionado se encuentra que el Tribunal de instancia resuelve respecto de la devolución del pago en exceso que: ª este Tribunal ha procedido a la revisión de la declaración del impuesto a la renta de 2019, presentado por la actora, cuya copia certificada obra de fojas 138 a 147, en la cual ha plasmado y ha puesto de manifiesto el destino que quiere dar a sus créditos tributarios con el impuesto a la renta que causó en el ejercicio fiscal 2019, aplicando en primer lugar las retenciones en la fuente que le fueron efectuadas, cuál es su derecho al tenor de lo previsto en el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para luego considerar aquel originado por el impuesto a la salida de divisas. Es entonces de considerar, que el acto impugnado, ha aplicado el mismo orden de prelación que aplicó la actora en su declaración de impuesto a la renta, es decir, que el SRI ha respetado lo dispuesto en la Primera Disposición General del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento

Ambiental y Optimización de lo: Ingresos del Estado, que establece: ª Primera. - Los contribuyentes podrán establecer el orden de prelación o el orden de utilización de los distintos créditos tributarios que consideren, siempre que ello no contravenga el ordenamiento jurídico tributarioº, tan es así, que reconoce en el cuadro del numeral 3.41 el valor total de USD 980,819.86 que incluye los USD 11,960.24 y así lo reconoce también de forma expresa en el numeral 3.42, de donde puede observarse que una vez compensadas las retenciones en la fuente por el valor total de USD 980,819.86 que incluye los USD 11,960.24, no se desprende un saldo a favor de retenciones en la fuente, sino un impuesto a pagar; es decir, que lo resuelto por el SRI es acertado y ha respetado el orden de prelación aplicado por la misma compañía actora, sin que las consideraciones efectuadas en la resolución No. 117012021RDEV313657, hayan afectado a su seguridad jurídica. Frente al análisis efectuado, este Tribunal no verifica que el acto impugnado sea ilegítimo o haya resuelto algo, en contra de las normas legales aplicables y vigentes.º

6.7. En el considerando séptimo de la sentencia, que aborda la motivación, encontramos que el Tribunal concluye que existe motivación suficiente al aplicar la normativa y realizar un análisis fáctico expuesto por la Administración Tributaria en la resolución de la controversia, por lo que, resuelve que el acto impugnado está motivado. Sobre el pago en exceso, transcribe normas, doctrina y jurisprudencia relacionada con el tema, y concluye que el orden de prelación del crédito requerido por el actor no evidencia un pago en exceso. Analiza el crédito fiscal desde la doctrina y destaca las conclusiones a las que llega la resolución impugnada; analiza el crédito fiscal y la devolución del pago en exceso y concluye que las retenciones en la fuente requeridas por el contribuyente es de USD. 980.819.86 que incluyó los USD. 11.960,24 por lo que considera que no existe un saldo a favor de retenciones en la fuente, sino que existe un impuesto a pagar y por ello resuelve que la Resolución objeto de la controversia no afecta la seguridad jurídica y que no es ilegítima por cuanto se encuentra emitida en el marco de las normas legales aplicables al caso.

6.8. De las referencias del fallo resumidas previamente se evidencia que el contribuyente no ha podido demostrar el vicio alegado; por el contrario, resalta que se encuentra inconforme con la decisión del Tribunal de instancia, que ha realizado un ejercicio argumentativo ordenado atendiendo la pretensión de la parte actora, detallando las etapas procesales previas

a la resolución y culmina resolviendo los elementos objeto de la discusión. Las conclusiones a las que arriba el Tribunal de instancia están correlacionadas con el verdad procesal, al inclusive considerar que la prelación de créditos realizada por el contribuyente no evidencia que exista un saldo a favor de retenciones en la fuente, puesto que no se establecen a los años fiscales a los que pertenecen, únicamente que son anteriores, con sustento en la primera Disposición General del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización, considerando los elementos probatorios como lo son la declaración del impuesto a la renta del 2019, por tanto, la simple inconformidad no deviene en una incoherencia decisional, razón por la cual se desecha el vicio alegado por ABBOTT LABORATORIOS DEL ECUADOR CIA. LTDA. Finalmente, se advierte que el recurrente, con el cuestionamiento pretende cambiar el contenido del fallo recurrido, y, aquello no procede bajo el caso segundo alegado.

7.- Decisión

7.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 12 de julio del 2023, a las 16h27, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el Juicio de Impugnación No.17510-2022-00141.

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

7.4.- Sin costas.

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

Resolución de fácil lectura

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso segundo del artículo 268 del COGEP, considera que la resolución no incurre en el vicio de falta de motivación por

el vicio de incongruencia decisional, por cuanto queda en evidencia la inconformidad del casacionista con la decisión de instancia.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
**JUEZA NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 223-2026

Juicio No. 17510-2022-00176

288662126-DFE

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

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 7 de abril del 2026, las 14h25. VISTOS.- Comparece el señor Aliaksandr Tsybrankou, en calidad de representante legal de la compañía BELNIPNEFT EMPRESA ESTATAL UNITARIA ª UNIÓN DE EMPRESAS PRODUCTORAS BELORUSNEFTº, e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 30 de junio de 2023, a las 10h39, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación contra negativa de lo debidamente pagado No. 17510-2022-00176.

1.- Competencia.- 1.1. La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4. Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 13h32, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día lunes, 6 de abril de 2026, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- ª Legalidad y legitimidad de la Resolución No. 117012022RDEV053520 de 3 de febrero de 2022, que negó el pago indebido de retenciones en la fuente por el periodo enero 2020º

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el fallo de mayoría resuelve: ª 8.1. Negar por improcedente la demanda presentada por la compañía BELNIPNEF EMPRESA ESTATAL UNITARIA ª UNION DE EMPRESAS PRODUCTORAS BELORUSNEFTº, representada por el representante legal señor ALIAKSANDR TSYBRANKOU, por tanto, se declara la legalidad y legitimidad de la Resolución No. 117012022RDEV053520 de 3 de febrero de 2022, que negó el pago indebido de retenciones en la fuente por el periodo enero del 2020. (Juicio No. -2022-00176. Jcs. IACZ/JFMC/APIT. Fs. 261 sentencia fs. 25). NOTIFIQUESE Y CUMPLASE.º

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 07 de septiembre del 2023, a las 12h46, Aliaksandr Tsybrankou, representante legal de la compañía BELNIPNEFT EMPRESA ESTATAL UNITARIA ª UNIÓN DE EMPRESAS PRODUCTORAS BELORUSNEFTº, presenta recurso de casación con sustento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en los vicios de no contener los requisitos exigidos por la ley y no cumplir el requisito de motivación por lo que establece como norma infringida el contenido de los artículos 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador; artículos 89, 90 numeral 5 y 313 del COGEP. Y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP al considerar que el fallo venido en grado incurre en el vicio de falta de aplicación del artículo 7.1 del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bielorrusia y Ecuador.

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 8 de septiembre de 2023, a las 15h06, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 14 de mayo del 2025, a las 14h28, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, dispone que se aclare y complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 21 de mayo de 2025, a las 16h59, Aliaksandr Tsybrankou, representante legal de la compañía BELNIPNEFT EMPRESA ESTATAL UNITARIA ªUNIÓN DE EMPRESAS PRODUCTORAS BELORUSNEFTº presentó el escrito de aclaración del recurso de casación interpuesto. Finalmente, en auto de 28 de mayo del 2025, las 11h13, se resuelve ADMITIR el recurso de casación sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución no cumple con los requisitos exigidos por la ley, infringiendo de ese modo el contenido de los artículos: 76.7.l) de la Constitución de la República del Ecuador; artículos 89, 90 numeral 5 y 313 del COGEP. En tanto que, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP acusa la recurrente el vicio de falta de aplicación del artículo 7.1. del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bielorrusia y Ecuador.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. El recurrente establece como antecedentes que el 10 de noviembre de 2017 entró en vigencia el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto a la renta y la propiedad entre el Gobierno de la República de Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús, cuya aplicación se establece a partir del ejercicio fiscal 2018. En ese sentido, Belorusneft es una sociedad extranjera cuyo domicilio fiscal se encuentra en la República de Bielorrusia y cuyo objeto social es la prestación de servicios relacionados con la ingeniería, aplicados en ámbito extractivista. Bajo esas consideraciones, la compañía actora y recurrente celebró el contrato de prestación de servicios de ingeniería No. 1.OIS.2018 con la compañía ecuatoriana Service Oil Ecuador Ecuaservoil S.A. de 28 de noviembre del 2018 y por mutuo acuerdo celebraron el Acuerdo Adicional No. 1 al Contrato 2018 de 25 de noviembre del 2019. Dicho documento contempla algunos cambios al cronograma de actividades original así como el acta de trabajo que abarca la descripción de los servicios y determinó el costo de los mismos, por un valor de TRESCIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO DÓLARES CON CUARENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD 395.398,44).

4.2. El 20 de enero de 2020 Belosruftnet facturó honorarios correspondientes al valor plasmado en el acta de trabajo a través de la factura comercial No. 1 y por su parte, Ecuaservoil, al ser contribuyente ecuatoriano, emitió el mismo día la liquidación de compra de bienes y servicios No. 001-001-000000631 contra la factura extranjera comercial No. 1 desglosando el 12% de IVA. Así también, la empresa ecuatoriana emitió en esa fecha el comprobante de retención No. 001-001-0000003475 a favor de la Belorusneft por un total de USD 146.297,42, valor obtenido de la sumatoria de la retención en la fuente del IVA (USD 47.447,81) y con la retención en la fuente del Impuesto a la Renta (USD 98.849,61). El 4 de diciembre de 2020 Ecuaservoil ordenó la transferencia bancaria de USD 296.548,83 a favor de Belorusneft, cantidad que corresponde al total de la factura comercial No.1 (USD 395.398,44) menos el valor de la retención en la fuente del impuesto a la renta por pago al exterior (USD 98.849,61).

4.3. Posteriormente, el 19 de agosto de 2021 Belorusneft presentó ante la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas un reclamo administrativo por pago indebido de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta, acogiéndose al Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto a la renta y la propiedad suscrito entre Ecuador y Belarús con el objetivo de recuperar los USD 98.849,61 por concepto de retenciones en la fuente del período enero 2020. Ante ello, el 3 de febrero de 2022 la Administración Tributaria dio contestación a dicho reclamo a través de la Resolución No. 117012022RDEV053520, debidamente notificada el 4 de febrero de 2022 y que negaba el mismo sosteniendo que Belorusneft no presentó durante la apertura de la causa a prueba el Contrato firmado con la empresa Ecuaservoil y que por tanto el Sevicio de Rentas Internas no cuenta con información necesaria que permita confirmar el vínculo contractual entre las partes contratantes. Es ante esta resolución que Belorusneft presenta una acción de impugnación el 5 de mayo de 2022 a las 16h24.

4.4. Belorusneft fundamenta el recurso de casación con sustento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución no cumple con los requisitos exigidos por la ley, infringiendo el contenido de los artículos: 90 numeral 5 y 313 del COGEP. Y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP en cuanto al vicio de falta de

aplicación del artículo 7.1. del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bielorrusia y Ecuador.

4.5. En cuanto al vicio de incumplimiento de los requisitos exigidos por la ley, la empresa casacionista manifiesta que el quinto inciso del artículo 90 del COGEP dispone que el contenido de las sentencias y autos debe contener una debida motivación. Sostiene que la sentencia no cumple con dicho requisito, pero además señala que el primer inciso del artículo 90 también establece el respeto al ª contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentenciasº que manda a observar el artículo 313 del COGEP.

4.5.1. La casacionista expone que la sentencia no cumple con un requisito especial establecido en la Constitución y ley, pues sostiene que las sentencias dentro de los juicios contencioso administrativos y tributarios deben analizar: i) los puntos sobre los que se produjo la controversia; y, ii) aquellos que en relación directa a la controversia comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o actos impugnados. Alega que el control de legalidad es un requisito especial que debe observarse y que de ese modo, los jueces de instancia en materia contencioso administrativa y tributaria deben controlar la legalidad incluso de los antecedentes o fundamentos del acto administrativo cuestionado que para poder brindar una efectiva tutela a situaciones jurídicas de los administrados que pudieran verse lesionados o amenazados por actuaciones administrativas ilegales.

4.5.2. En ese sentido, la recurrente manifiesta que la sentencia cuestionada no realiza un control de legalidad de las actuaciones y antecedentes de la emisión de la resolución impugnada y que, además, debió considerar que los acuerdos entre privados y los formatos de escritos que estos utilicen en sus relaciones comerciales no deben ser objeto de observación por parte de la Administración Tributaria, hecho que podría significar la injerencia del Servicio de Rentas Internas en el principio de la primacía de la voluntad, situación contraria al desarrollo pleno del derecho privado y a las relaciones comerciales entre privados y que en el caso bajo análisis han sido respaldadas por documentos contables y tributarios necesarios que han sido inobservados por los jueces de instancia.

4.5.3. Belorusneft arguye que el momento en que el Tribunal A quo no cumplió con realizar el control de legalidad de la resolución impugnada ocasionó que la sentencia incumpla con los requisitos especiales exigidos por la ley, dejando de lado el análisis de los antecedentes trascendentales para la decisión de la causa que, de haberse estudiado, habrían derivado necesariamente en la aceptación del reclamo propuesto.

4.5.4. Así, la casacionista sostiene que el vicio fundado en esta causal resultó ser trascendental para la decisión de la causa pues devela que la sentencia fue arbitraria y violatoria de derechos, pues de haber realizado el control de legalidad el Tribunal habría aceptado la demanda. Adicionalmente, sostiene que la falta de los requisitos establecidos por ley en la sentencia conlleva a la expedición de fallos incompletos, no aptos para controlar la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria, en resguardo de los derechos subjetivos de las personas así como a la emisión de decisiones arbitrarias e injustificadas, también en perjuicio de los derechos de los administrados.

4.6. Ahora bien, en torno a la fundamentación del caso quinto y del vicio de falta de aplicación del artículo 7.1. del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bielorrusia y Ecuador (CDI), la recurrente expone que el Tribunal de instancia ha basado su decisión en el artículo 24 de dicho Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto a la renta y la propiedad suscrito entre Ecuador y Belarús, sin considerar otras normas aplicables al caso concreto, disposición que abarca los ªMÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓNº.

4.6.1. La empresa manifiesta que dentro de los Convenios para evitar la doble imposición, tratan distintas rentas y ciertas situaciones jurídicas que se deben aplicar a los casos concretos, pero que en el fallo recurrido evidencia que la decisión se sostiene en el artículo 24 del CDI, norma que se entiende subsidiaria en caso de que no se encuentre la renta requerida dentro de los casos previamente detallados dentro del contrato.

4.6.2. La casacionista señala que lo correcto en el caso en análisis era aplicar el artículo 7 del CDI pues el mismo resulta ser un elemento clave que aborda la tributación de los beneficios empresariales y que como tal impacta significativamente la forma en que se gravan los

ingresos generados por empresas que operan en dos estados contratantes. Adiciona que esta disposición es excluyente, lo que significa que, si se aplica, determina que los beneficios empresariales de una empresa sólo pueden someterse a imposición en el estado contratante en el que opera. De ese modo, expone que para Ecuador este artículo tiene implicaciones importantes en virtud de que la legislación ecuatoriana contempla que los beneficios empresariales no generados a través de un establecimiento permanente en Ecuador generalmente se consideran exentos de impuestos. Concluye que en ausencia de un establecimiento permanente, los beneficios empresariales generados por una empresa extranjera que opera en Ecuador no estarían sujetos a impuestos en Ecuador.

4.6.3. Belorusneft arguye que si se aplica el artículo 7 del CDI, se permitiría que el otro Estado Contratante (Bielorrusia) grave parte de esos beneficios empresariales pero solo en la medida en que sean imputables a un establecimiento permanente en ese país, por lo que Ecuador no tendría el derecho de gravarlos en su totalidad, resultando en una exención fiscal para esa parte de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente en el otro Estado. La casacionista manifiesta a su vez que se debe considerar que la aplicación del CDI Ecuador-Belarús tiene como fin evitar la doble imposición sobre una misma renta, objetivo que sería violentado por parte del Estado ecuatoriano, a través de la negativa de no aplicar lo establecido de manera clara en el convenio y que, en caso de interpretarse el mismo de forma lata, se estaría generando un precedente preocupante dado que se daría a entender que únicamente bastaría la aplicación de UN ARTÍCULO y que solo serían de fuente y no de domicilio, sin atender a los artículos específicos de cada caso y lo negociado por los Estados Contratantes.

4.6.4. La recurrente destaca que, aunque en el acto de proposición y durante la audiencia no se hizo mención explícita al artículo en cuestión, el principio legal ª iura novit curiaº establece la responsabilidad el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributaria de conocer y aplicar las normas aplicables a un caso, incluso si no son invocadas por las partes. Es así que al no considerar la aplicación del artículo relevante del Convenio de doble imposición se crea una omisión sustancial que afecta a las partes y al resultado.

4.6.5. Belorusneft sostiene a su vez que se debe considerar que los jueces tienen la obligación

de llevar a cabo un control de convencionalidad que implica verificar que las decisiones judiciales estén conformes con los tratados y acuerdos internacionales suscritos por el Estado, por lo que en el caso sub judice el Tribunal A quo debía asegurar que su decisión sea coherente con los términos del Convenio de doble imposición entre Ecuador y Belarús. Afirma que no considerar este control podría conllevar a una decisión que contravenga los compromisos internacionales de Ecuador, afectando negativamente la relación de este con otros Estados.

4.6.6. En cuanto a la trascendencia del vicio en la decisión de la causa, la casacionista expone que de no haberse incurrido en la falta de aplicación de normas de derecho sustantivo invocadas en la causa, se habría reconocido que la empresa tiene derecho a la devolución de los valores retenidos indebidamente por impuesto a la renta, dado que se encuentra exenta de impuesto por existir un acuerdo entre Ecuador y Bielorrusia para evitar la doble imposición.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- En escrito de 04 de julio del 2025, a las 12h44, el abogado Paúl Santiago Sánchez Erazo, procurador fiscal de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, da contestación al recurso interpuesto solicitando que se niegue el mismo, al tenor de lo siguiente:

5.2. La Administración Tributaria expone que es plenamente comprobable que el recurso de casación interpuesto no contempla una proposición jurídica completa y que, por el contrario, ratifica en varios apartados la legalidad y legitimidad de la Resolución No. 117012022RDEV053520 de 3 de febrero de 2022, que negó el pago indebido de retenciones en la fuente por el período enero del 2020.

5.3. En cuanto al vicio de no cumplir con los requisitos establecidos por la ley (causal segunda), el Servicio de Rentas Internas afirma que de la simple lectura del recurso planteado es factible apreciar la inexistencia de una proposición jurídica completa para que subsista la causal alegada toda vez que la casacionista se ha enfocado en transcribir párrafos de la sentencia No. 1158-17-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador.

5.4. Respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 7 del Convenio de doble imposición,

la Administración Tributaria alega que es menester resaltar que aún cuando la recurrente se refiere a los presupuestos para que se configure la proposición jurídica de la causal quinta del art. 268 del COGEP, no se ha especificado la incidencia del vicio en la decisión. Así también, manifiesta que en el recurso de casación se ha dado mucha prioridad a la parte teórica de la norma y que no considera en absoluto partir de hechos considerados como probados. Finalmente, en cuanto a la norma singularizada como infringida, afirma que el art. 7 del CDI no tiene que ver con los hechos pues este gira en torno a la especificación de un tipo de renta, mientras que el art. 24 del CDI se refiere a los métodos de eliminación de la doble imposición.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, procede a resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por falta de requisitos lo que habría infringido los artículos: 90 y 313 del COGEP. Y, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 7.1. del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bielorrusia y Ecuador.

6.1.- Caso segundo.- El caso segundo del art. 268 del COGEP dispone: ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼ ) 2. ª 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.º

6.1.1.- Las normas presuntamente infringidas, a la letra señalan: a) COGEP: ª Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su decisión.(...)º

b) COGEP: ª Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que

aquellas atribuyen a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.º

6.1.2.- La recurrente manifiesta que en la sentencia cuestionada no se realiza un control de legalidad de las actuaciones y antecedentes, que el Tribunal debió considerar que los acuerdos entre privados y sus relaciones comerciales no deben ser objeto de observación por parte de la Administración Tributaria. Que de haber realizado control de legalidad, habría cumplido con la tutela judicial efectiva de la accionante.

6.1.3. Confrontados los cuestionamientos del recurrente con lo resuelto por el Tribunal de instancia, se tiene que: a) El control de legalidad, si bien está previsto en el artículo 313 del COGEP como atribución especial de los jueces en las decisiones en las materias contencioso administrativo y contencioso tributario, no es un requisito que de no hacerlo invalide per se una decisión judicial; b) En el presente caso, al tenor del objeto de la controversia, el tema en discusión era determinar la legalidad y legitimidad de la resolución impugnada que negó el pago indebido de retenciones en la fuente por el periodo enero 2020 a la empresa actora; c) En los argumentos del Tribunal para negar o ratificar lo resuelto por la Administración Tributaria es que el mismo no cumple con los presupuestos del pago indebido (considerando 7.1) y porque considera que no cumple con el tercer requisito para que prospere el pago indebido (considerando 7.5.6).

6.1.4. Consiguientemente, verificado que el fallo cumple con los requisitos legales del mismo, deviene en improcedente el cuestionamiento con sustento en el caso segundo, por falta de requisitos de la sentencia.

6.2. Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP contiene los siguientes vicios: ª 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

6.2.1. 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 un 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 (Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar - Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 359.)

6.2.2. La norma que se estima infringida es el artículo 7.1. del Convenio entre el Gobierno de la República de Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto a la renta y la propiedad: ª Art. 7.- Beneficios empresariales 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.º

6.2.3. El caso quinto parte de los hechos probados o no controvertidos; el Tribunal juzgador señala los no controvertidos de la siguiente manera: ª En base a la Resolución 117012022RDEV053520, impugnada, no es controvertido la existencia legal de la contratista: Empresa Estatal Unitaria ª Unión de Empresa Productoras BELORUSNEFT, con RUC 400051902 y la empresa cliente: Service Oil Ecuador ECUASERVOIL S.A., RUC: 1792432456001. Tampoco es controvertido, la existencia de un Convenio celebrado entre la República del Ecuador y la República de Belarús, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad (patrimonio) (Registro Oficial No. 117 de 10-11-2017).º Además, es un hecho probado que el pago realizado no es indebido, razón por la que la Administración niega el mismo.

6.2.4. El recurrente cuestiona la sentencia porque sostiene que lo correcto en el caso en análisis era aplicar el artículo 7 del CDI pues el mismo resulta ser un elemento clave que aborda la tributación de los beneficios empresariales y que como tal impacta

significativamente la forma en que se gravan los ingresos generados por empresas que operan en dos estados contratantes.

6.2.5. Analizada la sentencia, en los considerandos 7.5.5.1 al 7.5.5.3 el Tribunal A quo destaca la existencia del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre Ecuador y Belarús, que regula los impuestos a la renta, sobre la propiedad, sobre las utilidades de personas jurídicas y naturales, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 133 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno y fundamenta su decisión en lo dispuesto en el art. 24 del referido convenio que establece que ª Cuando un residente de Belarús obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Acuerdo, puedan someterse a imposición en el Ecuador, Belarús admitirá: a) como crédito tributario del impuesto sobre la renta de ese residente, un importe (impone sic) igual al impuesto sobre la renta pagado en el Ecuador;... Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en Belarúsº ; dispone que la compañía BELNIPNEFT EMPRESA ESTATAL UNITARIA ª UNIÓN DE EMPRESAS PRODUCTORAS BELORUSNEFTº , al ser sujeto de retención del impuesto a la renta, conforme el literal a) del numeral 1 literal del artículo 24 del Convenio, debe aplicar dicha retención como crédito tributario imputable al impuesto a la renta en el país de residencia del país contratante.

6.2.6. Como queda en evidencia, en el fallo en análisis se aplicó el art. 24. 1 del Convenio de Doble Imposición porque a criterio del Tribunal de instancia, es la norma que resuelve el tema en discusión; y, como resuelve el Tribunal juzgador, el valor de la retención debe ser considerado como crédito tributario ante la autoridad tributaria en el Estado Belarús, sin que se produzca la doble imposición argumentada. Nótese que la parte recurrente no alega la aplicación indebida del art. 24 referido, o, al menos, no ha sido calificada por el conjuez, lo que hace que la construcción de la proposición jurídica en este caso sea incompleta, pues no pueden subsistir en el mismo fallo recurrido, aplicados simultáneamente el art. 7 y el 24 del mismo Convenio, pues regulan hechos distintos. Asimismo, no consta como hecho probado y/o no controvertido que se trate de beneficios empresariales como afirma la parte recurrente.

Finalmente, en el fallo recurrido, los juzgadores llegan a una conclusión por no haberse

demostrado que el pago sea indebido, y esto tampoco ha sido reprochado por el recurrente, siendo esto la parte medular y trascendente en el fallo cuestionado, lo que deja insubsistente cualquier cargo alegado.

6.2.7. Al no configurarse la doble imposición argumentada por la empresa actora, tampoco se justifica la aplicación del artículo 7 del Convenio, reclamado por el accionante, hoy recurrente, por ello no resulta procedente el vicio aludido y se lo desecha. Lo expuesto, no significa que la Sala esté de acuerdo con los argumentos del Tribunal de instancia.

7.- Decisión

7.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

7.2.- NO CASAR el fallo de impugnado dictado el 30 de junio del 2023, a las 10h39, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el Juicio de Impugnación No. 17510-2022-00176.

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

7.4.- Sin costas.

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

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de requisitos y por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, al considerar que la resolución incurre en el vicio de falta de aplicación del artículo artículo 7.1. del Convenio entre el Gobierno de la República de Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto a la renta y la propiedad, resuelve que no proceden los vicios alegados.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
**JUEZA NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

288662930-DFE

Juicio No. 09501-2022-00188 RESOLUCION 224-2026

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

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 7 de abril del 2026, las 14h29. VISTOS.- Comparecen, por una parte, el abogado Ángel Fidel Bravo Cedeño en calidad de procurador judicial de la Directora Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENAE; y, por otra parte, la abogada Eybel Priscilla Rosero Ruilova en calidad de Procuradora Judicial de la Directora General del SENAE, e interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado el 10 de febrero de 2023, a las 12h44, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00188.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 12h58, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores Gustavo Durango Vela, Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración avoca conocimiento y es competente para resolver el presente recurso de casación.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

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

2.- Validez procesal.- 2.1.- 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 día 6 de abril de 2026, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia impugnada se desprende que la controversia radica en: ª1.- Verificar si el SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR procedió con la correcta clasificación arancelaria de los equipos ª VOLQUETES ª DUMPERSº A30D y A30E importados por ARGUSCORP S.A. durante el año 2021 por medio de las Declaraciones Aduaneras de Importación Nros. 037-2021-10-00367012 y 037-2021-10-00364151. 2. Establecer si el acto impugnado, la Resolución No. SENAE-DDM-2022-0009-RE se encuentra debidamente motivado, con las consecuencias legales respectivas.º. (fj. 786 vuelta expediente de instancia). 3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ª declarar CON LUGAR la demanda presentada por la compañía ARGUSCORP S.A. en contra de los señores Directora General y Director Distrital Manta, ambos del SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE, en los términos expuestos, declarándose en consecuencia sin efecto jurídico alguno la Resolución No. SENAE-DDG-2022-0009-RE.º. (fj. 790 expediente de instancia). 3.3.- Recursos de casación.- Por un lado, mediante escrito de fecha 3 de abril de 2023, 5h54, el procurador judicial de la Directora Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. Por otro lado, mediante escrito de fecha 4 de abril de 2023, 9h23, la procuradora judicial de la Directora General del SENAE, interpone también recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo alegando que la sentencia no cumple con el requisito de motivación, y señalando como infringidos los artículos 76 numeral 7 literal l) y 82 de la Constitución de la República del Ecuador y del artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos. 3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó ambos recursos de casación en auto de 21 de abril de 2023, a las 11h12, en los términos de los artículos 266 y 274 del COGEP y

dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. 3.5.- Admisión.- En auto de 8 de abril de 2023, las 11h44, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a ambas partes que aclaren y completen ambos recursos en un término de cinco días. (fj. 10-11 expediente de casación). En escritos de fechas 14 y 15 de abril de 2025, los procuradores judiciales del SENAE dan cumplimiento con lo solicitado. Finalmente, en auto de 20 de mayo de 2025, a las 12h49, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir los recursos de casación propuestos en los siguientes términos: ª 8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), a través de su procurador judicial; por el siguiente cargo de falta de motivación con sustento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP: El artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador. El artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos 8.2. ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre del Director Distrital de Manta del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), a través de su procurador judicial; por el siguiente cargo con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP: Errónea interpretación del artículo 140 del COPCI. 8.3. Se dispone correr traslado a la contraparte con el recurso de casación, a quien se concede el término de treinta días para que lo conteste de manera fundada.º. (fj. 29 a 32 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación por parte de la procuradora judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso respecto del caso segundo señala que la sentencia incurre en el vicio de deficiencia motivacional por insuficiencia. Señala que la motivación implica que cualquier autoridad judicial tiene la obligación de establecer con claridad las razones por las cuales acogió una decisión, haciendo uso para ello de premisas jurídicas y fácticas puestas a su conocimiento y realizar una valoración respecto de la contraposición de éstas dos, concatenando ideas que deberán guardar relación con la resolución final a la que se arribe. Así, se refiere al considerando 7.4.6 del fallo y expone que en esas líneas únicamente se expresa que el Tribunal se encuentra de acuerdo con la conclusión a la que arriba el perito, sin realizar la correcta subsunción, o en otras palabras, explicar cómo la norma jurídica -la subpartida arancelaria- se adecúa a los hechos de la demanda ±mercancía en controversia-. Señala que a pesar de que la Corte Constitucional en sendas sentencias se ha agotado

ilustrando sobre cómo una resolución debería estar motivada, el Tribunal las ignora contundentemente y resuelve de una manera inaceptable e inaudita, sin fundamento jurídico y fáctico y sin indicar la pertinencia y la aplicación de dicha norma en el caso concreto. 4.2.- Afirma que la sentencia en su acápite 7 denominado ªMOTIVACIÓNº, en cada uno de sus sub numerales transcribe ciertas normas que la Sala de instancia considera relevantes: En el subnumeral 7.1 de la sentencia, podemos denotar que el Tribunal transcribe una serie de derechos constitucionales de carácter procesal sobre los cuales, reafirma la validez del proceso y su conclusión; es por eso que transcribe el artículo 75 (derecho a la tutela judicial efectiva), art. 76 (derecho al debido proceso en varios de sus elementos), sin emitir criterio alguno sobre su relevancia, pertinencia o la manera de cómo han sido o serán aplicados en la sentencia dentro del caso sujeto a análisis. En el subnumeral 7.2, cita al Art. 313 del COGEP, de la misma forma sin explicar ni emitir criterio alguno sobre su relevancia o pertinencia. En los subnumerales 7.3, 7.4, 7.4.1, 7.4.2, 7.4.3, 7.4.4, 7.4.5, 7.4.6, 7.4.7 y 7.4.8, se narran y se transcriben los hechos suscitados, tales como la pretensión, alegaciones de la parte actora, lo expresado por los peritos, en las sustentaciones de sus peritajes. Por último, en el numeral 7.4.6 en el cual el Tribunal debió haber realizado la subsunción pertinente, sin embargo, por la carencia de argumentos del Tribunal, se limitó a transcribir el peritaje. 4.3.- Afirma que no se puede considerar que transcribir un peritaje o lo que significa un peritaje, como motivación de una sentencia y mucho menos que la conclusión a la que arriba el Tribunal es una correcta explicación de la pertinencia de la aplicación de aquel peritaje, las normas y principios al caso en concreto. Corresponde por derecho al debido proceso, que el Tribunal emita una explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas con los antecedentes de hecho, estructurada a partir de premisas que guarden relación y coherencia entre sí. Por lo que, existe una flagrante violación al debido proceso en la garantía de la motivación en el vicio de insufciencia, derivándose en un fallo ilegítimo. 4.4.- Contestación por parte de la ARGUSCORP S.A.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 27 de junio de 2025, a las 15h46, la abogada Farah Elizabeth Caizapanta Apolo, procuradora judicial de la actora, da contestación al recurso interpuesto e indica que lo expuesto por el SENAE no es correcto, toda vez que tal como lo ha manifestado la propia Aduana, en el acápite 7 de la sentencia, el Tribunal expone la motivación bajo la cual sustenta la decisión tomada en dicha sentencia, sobre cada uno de los objetos de la controversia que se fijaron. Señala que la motivación que efectúa el Tribunal de instancia en la sentencia recurrida no se

limita únicamente a lo expuesto en el numeral 7.4.6, sino que la efectúa en todos los numerales que comprenden el acápite 7 de la sentencia. En el numeral 7.4.1, el Tribunal establece de forma expresa que el asunto controvertido no es respecto a si la Aduana es competente o no para realizar determinaciones de clasificación arancelaria, sino si dicha competencia la efectuó de manera legal, conforme a los literales a) y b) del artículo 79 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera, que manda a la Administración Aduanera tener presente que para determinar la clasificación arancelaria de una mercancía se debe considerar la naturaleza de la mercancía, su composición y características, de manera que se pueda identificar plenamente al producto. 4.5.- En el numeral 7.4.2 de la sentencia, el Tribunal se refiere al acto administrativo que es el objeto de la demanda, señalando que la actora declaró la mercancía importada bajo la subpartida arancelaria 8704.10.00.99 y que posteriormente la Aduana en el acto de aforo sugirió cambiarla a la subpartida 8704.23.00.90, por lo que el Tribunal en este numeral, centra los puntos sobre los cuales analizará las pruebas presentadas por las partes. A continuación, en el numeral 7.4.3 de la sentencia, el Tribunal de instancia además de enunciar cada una de las pruebas técnicas documentales, presentadas tanto por la actora como por el SENAE, en torno al tema controvertido de la clasificación arancelaria, hace un análisis de cada una de ellas. Producto de dicho análisis el Tribunal concluye en el numeral 7.4.4 de la sentencia, la naturaleza de la mercancía importada, la función que realiza y su uso. Posteriormente, en el numeral 7.4.5, el Tribunal procede a analizar el informe pericial efectuado por el perito Juan Carlos Espinoza Andrade que presentó como prueba la compañía actora producto de lo cual, concluye en el numeral 7.4.6 de la sentencia, que la subpartida arancelaria que le corresponde a la mercancía importada era la que registró la compañía en las declaraciones de importación y establece que la subpartida sugerida por el SENAE fue errada, porque no consideró la naturaleza y características de la mercancía importada. Finalmente, en el numeral 7.4.7., el Tribunal analiza el informe pericial efectuado por el perito Jorge Taipe Prado, presentado como prueba por parte de la Administración Aduanera y señala que el mismo no presenta mérito para desvirtuar la realidad evidenciada por la parte actora, respecto a la correcta clasificación de la mercancía, debido a que si bien ratifica la subpartida arancelaria que sugirió la Aduana, lo hace omitiendo considerar los aspectos técnicos relativos al uso y características de la mercancía que no fueron parte del análisis del perito, a pesar de que dicha documentación si constaba incorporada en el expediente del proceso administrativo, y que no fue considerada en las

conclusiones del mencionado informe pericial, consecuentemente indica que no se lo considerará al momento de resolver. 4.6.- Finalmente, señala que en el presente caso el único motivo que ha manifestado la Aduana al alegar el cargo de falta de motivación de la sentencia recurrida, es que supuestamente la sentencia no tiene más motivación que lo que consta en el numeral 7.4.6, y el informe pericial que presentó como prueba la compañía actora, sobre el cual indica que el Tribunal no efectuó ningún análisis, lo cual no es correcto, debido a que el Tribunal ha efectuado la motivación de la sentencia en todo el acápite 7 y no únicamente en el numeral 7.4.6, como erróneamente señala la Administración Aduanera. De la revisión de la sentencia se puede verificar que el Tribunal si efectuó un análisis, tanto del informe pericial que presentó la actora como del informe pericial que presentó el SENAE, análisis que constan en los numerales 7.4.5 y 7.4.7 de la sentencia, respectivamente. Afirma que la Aduana ha presentado este recurso de casación, basándose únicamente en alegaciones propias y citando normas y sentencias referentes a la motivación que no demuestran que la sentencia recurrida adolezca realmente de falta de motivación.

5.- Fundamentación del recurso de casación por parte del procurador judicial de la Directora Distrital de Manta del SENAE.- 5.1.- En la fundamentación de su recurso, la casacionista aduce que la sentencia no considera importante lo referente al acto de aforo que es un aspecto esencial dentro de la controversia y que ha llevado al Tribunal a resolver de la manera como lo ha hecho, específicamente a lo relacionado a la falta de pronunciamiento de los actos de aforo de las declaraciones aduaneras No. 2021-10-00367012 y 037-2021-10-00364151, siendo éste precisamente el particular que llevó a que el Tribunal Contencioso Tributario con sede en Guayaquil incurra en una errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Señala que el artículo 140 del COPCI con total claridad define al aforo como el acto de determinación tributaria a cargo de la administración aduanera para la verificación de la mercadería, el Tribunal A quo ignora por completo esta facultad privativa que trata el artículo 98 del Código Orgánico Administrativo, toda vez que el aforo físico es un procedimiento simplificado o abreviado de determinación tributaria y que tiene efectos jurídicos por las decisiones administrativas que puedan considerarse, esto no fue contemplado de ninguna manera por el Tribunal A quo. 5.2.- Señala que la administración aduanera posee la atribución para ejercitar la facultad determinadora, que va desde el establecimiento de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y

la cuantía del tributo, que puede realizarse a través del control anterior, concurrente y posterior, en el caso que nos ocupa al tratarse de un control concurrente mediante aforo físico, y es precisamente en dicho acto administrativo en el que se realiza la determinación tributaria conforme lo establece el artículo 140 del COPCI, al que están sometidas las actuaciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y que sin embargo, el Tribunal no considera en ningún momento dentro de su parte resolutiva, inclusive señalando de manera muy general que el acto impugnado cumple con las formalidades pero que no significa que se esté de acuerdo con su contenido, sin referir a que es lo que no se está de acuerdo. Afirma que el acto de aforo genera efectos jurídicos directos, situación que no prevé la norma jurídica como una situación contradictoria e incompatible. 5.3.- Contestación por parte de la compañía ARGUSCORP S.A.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 27 de junio de 2025, a las 15h46, la abogada Farah Elizabeth Caizapanta Apolo, procuradora judicial de la actora, da contestación al recurso interpuesto e indica el objeto de la controversia en la presente causa consistió en verificar si fue correcta la clasificación arancelaria que dispuso la administración aduanera a los productos importados mediante las DAI No. 037-2021-10-00367012 y No. 037-2021-10-00364151 y establecer si la resolución que fue objeto de impugnación se encontraba debidamente motivada. Es decir, en ningún momento estuvo en duda o fue objeto de controversia la facultad del SENAE de ejercer su facultad determinadora, esto es, de verificar la mercancía importada a través del acto de aforo, y así lo estableció, de forma expresa el Tribunal de Instancia en el numeral 7.4.1 de la sentencia recurrida. 5.4.- Afirma que de dicho considerando se observa que el Tribunal no le dio un sentido o alcance diferente a lo dispuesto en el artículo 140 del COPCI, sino todo lo contrario, ha reconocido expresamente la facultad determinadora de la Aduana, tanto es así que la sentencia señala que no fue objeto de discusión, determinar si el SENAE tenía o no competencia para realizar determinaciones en el presente caso, como lo era disponer un cambio de clasificación arancelaria, sino que aclara que la controversia se centra en establecer si la Administración Aduanera aplicó correctamente dicha facultad determinadora, esto es, si al determinar la clasificación arancelaria que dispuso, lo hizo de forma legal y respetándose y cumpliéndose con la normativa pertinente. 5.5.- Finalmente, señala que el recurrente interpuso el recurso de casación, alegando la errónea interpretación del artículo 140 del COPCI y posteriormente finaliza el mismo alegando falta de aplicación de la misma norma, esto es, alegando otra causal. Señala que de lo expuesto se determina claramente que existe

una contradicción en el recurso de casación que presentó la Dirección Distrital de Manta, toda vez que ha alegado errónea interpretación y falta de aplicación de una misma norma, lo cual no procede, debido a que no se puede alegar errónea interpretación de una norma que no se ha aplicado y, viceversa, no se puede alegar falta de aplicación de una norma que supuestamente se ha interpretado erróneamente. Por lo expuesto, es evidente que el Tribunal A quo al emitir la sentencia en esta causa, no incurrió en el vicio casacional de errónea interpretación del artículo 140 del COPCI.

6.- Delimitación del problema jurídico.- 6.1.- En base a los argumentos esgrimidos por los procuradores judiciales del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

7.- Análisis del Tribunal de Casación.- 7.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, respecto de los recursos interpuestos y admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

8.1.- Recurso interpuesto por el procurador judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.-

8.1.1- Caso segundo.- ª 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.º. 8.1.2.- Falta de motivación.- La motivación consiste en una ª (¼ ) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.º. Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼ ) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su

decisión.º. 8.1.3.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.- ªEn 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.º. b) Artículo 89 del Código Orgánico de la Función Judicial.- ªMotivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º. 8.1.4.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, que el fallo no cumple con el estándar de suficiencia argumentativa, es decir, que incurre en el vicio de insuficiencia motivacional. Afirma que el Tribunal se encuentra de acuerdo con la conclusión a la que arriba el perito, sin realizar un correcto análisis, esto es, si la subpartida arancelaria se adecúa a los hechos de la demanda. Señala que el Tribunal en el considerando 7.4.6. del fallo concluye que la administración aduanera actuó incorrectamente al desconocer la naturaleza y las características de la mercancía, lo que generó una aplicación incorrecta de la Regla General 6 de Interpretación de Nomenclatura Arancelaria. Finalmente, afirma que transcribir un peritaje no se puede considerar como motivación de una sentencia y menos que la conclusión del Tribunal es una correcta explicación de la pertinencia de la aplicación del peritaje y las normas y principios al caso concreto. 8.1.5.- Esta Sala especializada analizado el fallo recurrido al amparo del caso segundo, observa que los juzgadores de instancia en el considerando cuarto se refieren a la enunciación breve de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y defensa del demandado. En el considerando quinto se refieren a las excepciones previas, declaran la validez del proceso, se fija el objeto de la controversia y se promueve la conciliación. En el considerando sexto se establece la relación de los hechos

probados relevantes para la resolución. 8.1.6.- A partir del considerando séptimo, los juzgadores de instancia motivan la decisión a la que arriban. Al efecto, es necesario precisar que se establecieron dos puntos del objeto de la controversia. Así, inician el análisis del primer punto del objeto de la controversia en el considerando 7.4: ª1.- Verificar si el SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR procedió con la correcta clasificación arancelaria de los equipos ªVOLQUETES ªDUMPERSº A30D y A30E importados por ARGUSCORP S.A. durante el año 2021 por medio de las Declaraciones Aduaneras de Importación Nros. 037-2021-10-00367012 y 037-2021-10-00364151.º. En el considerando 7.4.1. se determina que no está en discusión la competencia de la autoridad aduanera para realizar determinaciones tributarias aduaneras y cita los artículos 140 y 212 segundo inciso del COPCI y los artículos 79 literales a) y b) y 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera. A continuación, se refiere a la resolución impugnada No. SENAE-DDM-2022-0009-RE de 7 de enero de 2022, y señala que en el acto administrativo se refieren a la documentación aportada por ambas partes y que consta también el expediente administrativo que ha sido remitido al Tribunal. En el considerando 7.4.4. del fallo, se especifica el tipo de mercadería importada -sobre la cual se trata en la causa-, y en el considerando 7.4.5 se refieren al informe pericial realizado por el economista Juan Carlos Espinoza Andrade, mismo que el Tribunal de instancia acoge de manera integral para resolver. En dicho considerando se advierte una valoración de la prueba aportada. Así, en el considerando 7.4.6 los juzgadores llegan a la conclusión de que: ªla parte actora ha probado que los vehículos importados fueron clasificados erróneamente por el SENAE durante el proceso de control concurrente por cuanto no consideró el contenido de las fichas técnicas, la licencia de importación, así como las características y usos de estos equipos que han sido sustentados en la presente causa, al haberse identificado plenamente el producto en cuanto a su naturaleza y sus características, que ha permitido verificar la correcta clasificación arancelaria, para lo cual se toma en cuenta que existe una subpartida específica para este tipo de equipos que es la No. 8704.10.00.99.- Por lo expuesto la subpartida sugerida por la administración aduanera no fue la correcta una vez que desconoció la naturaleza y las características de la mercancía, lo que generó una aplicación incorrecta de la Regla General 6 de Interpretación de Nomenclatura Arancelaria.º. Finalmente, en el considerando 7.4.7 del fallo, los juzgadores de instancia se refieren a la prueba actuada por la entidad demandada, señalando que la misma no ha hecho mérito suficiente para desvirtuar lo alegado por la parte

actora sobre la mercadería importada, refiriéndose al informe pericial de la Aduana y estableciendo que no se lo considera para resolver. 8.1.7.- En el considerando 7.4.8 del fallo, el Tribunal Distrital aborda el segundo punto del objeto de la controversia y una vez que analiza el acto impugnado, considera que la ª Resolución No.SENAE-DDM-2022-0009-RE (...) cuenta con una fundamentación normativa y fáctica suficiente.º. 8.1.8.- Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada advierte que en el fallo se establecieron dos puntos del objeto de la controversia, los cuales han sido revisados y resueltos de manera individual en el fallo recurrido. Así, la sentencia de instancia se encuentra motivada, pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata, a la valoración probatoria que realiza y la revisión del acto administrativo impugnado, que la actora ha probado que la mercadería importada fue clasificada de manera errónea por el SENAE, sin atender las especificaciones de las fichas técnicas, la licencia de importación, las características y usos de los vehículos, de lo cual, resuelve que la partida arancelaria correcta es la No. 8704.10.00.99, habiéndose aplicado de manera incorrecta por parte del SENAE, la Regla General 6 de Interpretación de Nomenclatura Arancelaria. Adicionalmente, hay que precisar que una vez que el Tribunal Distrital realiza la valoración probatoria correspondiente, y acogiendo el informe del perito de la parte actora, se llega a determinar que las mercancías VOLVO A30D 6X6 DUMPER ARTICULADO y VOLVO A30E 6X6 DUMPER ARTICULADO, se deben clasificar en la subpartida No.8704.10.00.99, pues son vehículos de transporte de mercancías que cuentan con motor de émbolo y encendido por compresión a diésel y que no pueden circular dentro de la red de carreteras. 8.1.9.- La institución recurrente señala en su recurso que el fallo adolece del vicio motivacional de insuficiencia porque no se puede considerar una debida motivación por el solo hecho de transcribir un informe pericial. El Tribunal acoge el informe pericial presentado por la actora y determina que no es posible acoger el informe pericial de la demandada debido a que omite aspectos técnicos relativos al uso y características de la mercancía y únicamente se remite a las consideraciones del acto impugnado y ratifica la partida sugerida por la Aduana. El argumento de la casacionista respecto de que la sentencia incumple con el requisito de la motivación carece de fundamento, pues con claridad en el fallo se ha determinado que la subpartida sugerida por la administración aduanera era incorrecta, en atención a las características propias de la mercadería importada, tanto más, conforme ha quedado explicado en los considerandos anteriores de esta sentencia, en el fallo impugnado se realiza un análisis individual de cada

punto del objeto de la controversia, estableciendo el fundamento de hecho y de derecho en cada caso, respecto de la resolución que se adopta, tanto así, que al atender el segundo punto del objeto de la controversia se establece que el acto impugnado cuenta con una fundamentación fáctica y normativa suficiente, más allá de que, finalmente, resuelve declarar sin efecto jurídico alguno a la Resolución No. SENAE-DDG-2022-0009-RE en virtud de la equivocación en la partida arancelaria fijada por la demandada. Lo que la casacionista trata de explicar en su recurso es una errónea valoración de la prueba, lo cual no corresponde alegar con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP. 8.1.10.- Adicionalmente, hay que mencionar que si la recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido puesto que la misma Corte Constitucional del Ecuador en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha reflexionado que: ª[..]La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº, como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede sustentarse y pretenderse la corrección de un fallo ª24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.º (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo del caso 2 del artículo 268 del COGEP, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 268 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de falta de motivación y, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y 89 del COGEP.

9.1.- Recurso interpuesto por el procurador judicial de la Directora Distrital de Manta del SENAE.-

9.1.1.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 9.1.2.- La errónea interpretación 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. 9.1.3.- La norma señalada como infringida es el artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.- ª Aforo.- Es el acto de determinación tributaria a cargo de la Administración Aduanera y se realiza mediante la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y clasificación arancelaria de la mercancía.º. 9.1.4.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, que a pesar de que el artículo 140 del COPCI con claridad define al aforo como el acto de determinación tributaria a cargo de la administración aduanera para la verificación de la mercadería, el Tribunal A quo ignora esta facultad privativa de la administración. Afirma que al tratarse de un control concurrente mediante aforo físico, es dicho acto administrativo en el que se realiza la determinación tributaria conforme lo establece el artículo 140 del COPCI y, sin embargo, el Tribunal no considera aquello al momento de resolver. Finalmente, señala que existe una evidente errónea interpretación de la norma ibídem, en tanto que en la aclaración a su recurso señala una falta de aplicación del artículo 140 ibídem, vicio -errónea y/o falta- que considera ha incidido en la decisión de la causa. 9.1.5.- Esta Sala especializada ha señalado de manera reiterada que el recurso de casación es un recurso extraordinario, excepcional, de alta técnica jurídica, que cuestiona de manera concreta el vicio o los vicios en los que incurre el juzgador de instancia en su decisión, de manera que, identificados los yerros con los debidos sustentos, la Sala de Casación procede a verificar si los mismos se producen para atenderlos y proceder en

consecuencia. En este escenario, corresponde advertir que en el escrito de interposición del recurso, la casacionista acusa a la sentencia de haber incurrido en el vicio de errónea interpretación del artículo 140 del COPCI y, con posterioridad, al momento de aclarar y completar su recurso, señala el vicio de falta de aplicación de la misma norma; habiendo sido admitido a trámite por el vicio de errónea interpretación. Así las cosas, el error cometido por la casacionista al fundamentar su recurso no puede ser subsanado por esta Sala especializada y constituye un elemento suficiente para rechazar el recurso propuesto. Sin embargo de lo dicho, y en virtud de que el recurso ha sido admitido para su análisis en esta instancia de casación con fundamento en el caso quinto, se procederá con el análisis respectivo en garantía del derecho a la seguridad jurídica. 9.1.6.- Así, esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia. Entre los hechos no controvertidos tenemos: i. La mercadería importada es el vehículo VOLVO A30E 6X6 DUMPER ARTICULADO y A30D 6X6 DUMPER ARTICULADO. Declaraciones aduaneras de importación Nos. 037-2021-10-00367012 y 037-2021-10-00364151. (fj. 788). 9.1.6.1.- Entre los hechos probados tenemos: i. Las mercancías importadas que corresponden a VOLVO A30D 6X6 DUMPER ARTICULADO y VOLVO A30E 6X6 DUMPER ARTICULADO son volquetes fabricados para el transporte de materiales, para ser usados en canteras de arena, grava, piedras y minas, vertederos de construcción y túneles, son equipos con motor de émbolo y encendido por compresión de diésel. (fj. 788 vuelta). ii. El contenido del informe pericial realizado por el economista Juan Carlos Espinoza Andrade está debidamente sustentado. (fj. 789). iii. La mercadería en cuestión se debe clasificar en la subpartida arancelaria No. 8704.10.00.99 debido a que son vehículos de transporte de mercancías que cuentan con motor de émbolo y encendido por compresión a diésel y que no pueden circular dentro de la red de carreteras. (fj. 789). iv. Los vehículos importados fueron clasificados erróneamente por la Aduana. (fj. 789 vuelta). v. La prueba practicada por la demandada no hace mérito suficiente para desvirtuar lo alegado por la parte actora. (fj. 789). vi. La Resolución No. SENAE-DDM-2022-0009-RE cuenta con una fundamentación normativa y fáctica suficiente. 9.1.7.- En este orden de ideas, corresponde precisar que en el considerando 7.4.1 del fallo, los juzgadores de instancia citan el artículo 140 del COPCI acusado de errónea interpretación y señalan que: ª Siendo que no está en discusión la competencia de la administración aduanera a efectos de realizar determinaciones

tributarias aduaneras por medio de su competencia de clasificación de las mercancías al tenor de lo prescrito en los artículos 140 y 212, segundo inciso del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones COPCI en concordancia con el artículo 110 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera, le corresponde a este Tribunal verificar si dentro del ejercicio de las antes referida competencia de la administración aduanera, al realizar la clasificación arancelaria de las mercancías, aquella competencia fue realizada de manera legal, respetándose y cumpliéndose con la normativa pertinente, esto es, el artículo 79, literales a) y b) del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera, ya que dicha norma ordena que la administración aduanera tenga presente la naturaleza de la mercancía verificando la materia constitutiva, grado de elaboración y sus características que permita identificar plenamente el producto e identificado plenamente el producto en cuanto a su naturaleza y sus característica, y proceda pues, la administración aduanera a aplicar las reglas generales interpretativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, sus notas explicativas, notas complementarias y las normas internas que dicte el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.º. Así las cosas, esta Sala especializada observa que los juzgadores de instancia refieren la norma en cuestión a efectos de precisar, justamente, que no está en discusión la competencia de la administración aduanera para realizar la determinación tributaria en ejercicio de su competencia de clasificación arancelaria de las mercaderías que se importan. La afirmación de la recurrente respecto de que se ha producido una errónea interpretación del artículo 140 del COPCI porque no se ha considerado la atribución de la administración aduanera para ejercitar su facultad determinadora, en el caso concreto, a través del control concurrente mediante el aforo físico, sin considerar que es en dicho acto administrativo que se realiza la determinación tributaria, no se corresponde con la verdad procesal, pues el Tribunal de instancia en su fallo reconoce expresamente la facultad determinadora de la Aduana. Finalmente, la recurrente no ha precisado siquiera el método de interpretación que equivocadamente se ha dado a la norma y cuál sería el método correcto de interpretación al afecto. En tal virtud, no se advierte una errónea interpretación del artículo 140 del COPCI y se rechaza el recurso interpuesto. 9.1.8.- Se llama la atención a los procuradores de la Institución demandada, en tanto, al interponer dos recursos, admitidos a trámite por el Conjuez de la Sala, debieron previamente coordinar para ejercer la defensa institucional para evitar problemas como los generados en la comparecencia a la audiencia convocada para resolver el recurso.

10.- Decisión

10.1.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República, RESUELVE:

10.2.- NO CASAR el fallo dictado el 10 de febrero de 2023, a las 12h44, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00188.

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

10.4.- Sin costas.

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

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los recursos interpuestos, determina que el fallo no adolece del vicio de falta de motivación por insuficiencia, acusado con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP. Asimismo, considera que no se ha producido una errónea interpretación del artículo 140 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones alegado con fundamento en el caso quinto. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
**JUEZA NACIONAL**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

288782115-DFE

Juicio No. 09501-2023-00013 RESOLUCION 229-2026

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

**AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 8 de abril del 2026, las 13h18. **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 José Suing Nagua, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2023-00013.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía MONEGAL CIA. LTDA., presentó demanda en contra de la Resolución impugnada No. 109012022RREC576006, de 29 de septiembre de 2022, dictada por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve negar el reclamo administrativo interpuesto por la compañía tendiente a que se le reintegre los valores por concepto de crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas de los años 2016 y 2017.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ªESTABLECER, si es procedente o no el reintegro del valor de $ 96.297,13 por pago en exceso según la demanda, por concepto de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017, que fue negado en la resolución impugnada No. 109012022RREC576006 emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas el 29 de septiembre de 2022º.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda de impugnación deducida por la compañía MONEGAL CIA. LTDA.; y en consecuencia de aquello se declara la nulidad de la Resolución impugnada No. 109012022RREC576006 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, y, en consecuencia, en la presente causa se ordena la devolución de la suma de US$ 76,013.43, por concepto del

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

Impuesto a la Salida de Divisas.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 29 de septiembre del 2023, a las 09h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2023-00013, argumentando el caso 4 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 11 de junio del 2025, a las 08h02, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el cargo de falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación de los arts. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 21 numeral 3 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

## 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.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2023-00013, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 29 de agosto del 2025, 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 7 de abril de 2026 a las 10h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SRI en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso, la sentencia incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP. Que el medio de prueba sobre el cual el Tribunal de instancia no aplica las reglas de la sana crítica, concretamente, la lógica en su principio de razón suficiente es el informe pericial practicado por el perito Javier Silva Santiana. Que el Tribunal infringió el segundo inciso del artículo 164 del COGEP, que dispone: ª (...) la prueba deberá ser apreciada 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 actosº. Que la forma incurrida en la infracción fue por falta de aplicación. Que el precepto de valoración de la sana crítica conlleva a la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que, a partir de la revisión que haga de la misma, se verifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar. Que el juez debe conducir su análisis a establecer la verdad procesal. Que el Tribunal, equívocamente hizo uso del informe pericial de la parte actora para desvirtuar la legitimidad del procedimiento administrativo, al momento en el que el SRI, observó las falencias administrativas y jurídicas que versan sobre la reclasificación del Impuesto a la Salidas de Divisas según las normas NIC 8 bajo la figura de error contable; y siendo que la experiencia idónea para hacer uso de una reclasificación, no merman en la decisión de un informe pericial, sino en el cumplimiento del derecho con los hechos, sin embargo el Tribunal de instancia al momento de realizar la valoración de las pruebas, recayó en la falta de aplicación a los preceptos jurídicos de forma equivocada,

afectando los arts. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su numeral 3. Que el Tribunal arribó a la conclusión de que existió reclasificación según el informe pericial de la parte actora. Que se detalló las preguntas y respuestas del contrainterrogatorio que realizó el SRI al perito de la parte actora, ingeniero Javier Silva. Que de las respuestas otorgadas por el perito de la parte actora se puede evidenciar que el Tribunal realiza su análisis en función del informe pericial aportado al proceso judicial pero éste a su vez sólo posee eficacia probatoria en función de la sustentación que otorgó en el proceso judicial. Que ahí cabe interrogarse por qué si sus respuestas fueron encaminadas a mencionar que se utilizó dentro del asiento contable 6304 una cuenta de costo y que dicha reclasificación según el perito ª estaría en los estados financierosº cómo pudo concluir el Tribunal en el numeral 7.5.6 que al contribuyente le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base a los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error (NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores), si el perito no confirmó o dio la certeza al Tribunal que revisó los estados financieros; que únicamente refirió que estaría en los estados financieros, lo cual deja entrever que sus afirmaciones así como de su informe pericial el Tribunal no podía colegir que la corrección del error contable fue realizada en apego a lo establecido en la NIC 8, ya que los efectos obtenidos en función de lo explicado por el perito de la actora al haber reclasificado el ISD por el valor de $110.331,09 se utilizaron cuentas que afectaron al resultado corriente, lo cual no está permitido por la NIC 8, ya que ésta establece claramente que los efectos de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirán en el resultado del periodo en el que se descubra el error, ni se puede modificar estados financieros que fueron emitidos, cerrados y aprobados como lo fue el periodo 2017. Que al haber transgredido el precepto de valoración probatoria de sana crítica en su principio de razón suficiente que concierne de manera directa al fundamento de verdad de los enunciados que se predican, se ha observado en el presente caso que el juez no valoró lo que efectivamente indicaban esos asientos contables y que estos según el perito Javier Silva se ven reflejados en los mayores contables y no en los estados financieros que es finalmente en donde se registran todos los saldos de los mayores contables, y que a diferencia del perito del SRI claramente sustentó, detalló y presentó las pruebas contundentes de que no estaban registrados contablemente. Que se detallan los considerandos

7.5.1, 7.5.2, 7.5.5 y 7.5.6. Que el Tribunal de instancia, es del criterio que si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como costo de venta y no por ISD, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error. Que a la parte actora le tocaba justamente demostrar al Tribunal que se habían cumplido los presupuestos de la NIC 8 sin embargo a través del recurso de casación se puede evidenciar a través del informe pericial de la actora que no se detalla ni tampoco refirió el perito Silva Santiana en su sustentación que haya revisado los estados financieros; pues sencillamente optó por contestar a la Administración Tributaria que estaría en los estados financieros más no que esté registrado en las notas a los estados financieros el error cometido en el periodo 2017. Que el análisis vertido en el considerando 7.5.6, resulta contrario a la lógica, pues los Juzgadores, simplemente se limitan en señalar sobre las partidas arancelarias y si éstas fueron o no pagadas, es decir si se pagó el ISD en las importaciones, lo cual claramente no está en discusión porque la Administración Tributaria en ningún momento desconoció el valor de ISD que el contribuyente se consignó como costo de venta y por ende fue aceptado como gasto deducible de su impuesto a la renta del periodo 2017, lo cual corrobora que ese análisis efectuado por el juez no estuvo en discusión, lo que se discutía era efectivamente la reclasificación aplicando la NIC 8, lo cual no se comprobó ya que la actora solo plasmo unos valores en los asientos contables sin reflejarlos en sus estados financieros conforme lo dispone la NIC 8. Que en el presente caso el informe pericial de la compañía MONEGAL no es razón suficiente para alegar que existió una reclasificación sino se revisaron o analizaron los estados financieros para corroborar la corrección del error contable pues conforme a la NIC 8 ésta establece que la corrección del error contable se lo realiza de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto utilizando cuentas patrimoniales, lo cual sin embargo ha ocurrido lo contrario pues de las afirmaciones del perito él utilizó una cuenta de resultado denominada costo de venta no siendo ésta una cuenta patrimonial conforme a la NIC 8, lo cual conlleva al incumplimiento una vez más de la norma contable; pues tal como describe éste principio de razón suficiente, ésta debió haber permitido al juzgador llegar a la verdad de los hechos lo cual claramente de acuerdo a la situación descrita denota que no fue así. Que se constata que el Tribunal otorga a la prueba pericial de la actora un sentido y valor que lógicamente no le

corresponde pues bajo ningún concepto el perito Silva Santiana ha develado algún indicio de la naturaleza del error cometido en el periodo 2017, no se ha señalado por parte de él los importes de ajustes ni las partidas que fueron precisamente afectadas en los estados financieros, lo cual habría corroborado la reclasificación de acuerdo a la NIC 8; sin embargo el Tribunal , ha transgredido la sana crítica al momento de haber centrado su análisis en el informe plasmado por escrito en contrario de las aseveraciones expuestas durante el pliego de preguntas realizado por el SRI. Que en la sentencia el Tribunal equivoca la aplicación de las normas relacionadas a la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas así se determina en el considerando 7.5.5. Que el Tribunal equivoca la aplicación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su numeral 3, al otorgar el derecho a la devolución cuando el mismo perito de la actora ha manifestado que el valor de US$110.331,09 únicamente constan registrados en el mayor de crédito tributario de ISD de años anteriores y que dicho valor para el perito de MONEGAL ª estaría en los estados financierosº sin embargo ello no fue develado por el mismo perito, pues al decir ª estaríaº denotó perplejidad, duda, incertidumbre pues de haberse así reconocido en las notas de los estados financieros no habría titubeado y su respuesta habría sido: ª consta en los estados financierosº. Que por ende, si el Tribunal hubiera aplicado la lógica, razón suficiente el Juzgador hubiera llegado a la conclusión de que no existe reclasificación por lo que no correspondía aplicar dichas disposiciones legales. Que entonces es claro que su aplicación fue equivocada pues con base en esto el Tribunal ordenó su devolución. Que por lo expuesto solicito que se case la sentencia.

4.2. La compañía MONEGAL CIA. LTDA., en su contestación al recurso de casación propuesto por el SRI, señala: Que la Administración Tributaria procede a realizar un análisis fragmentado de la sentencia y de los extractos que ha plasmado el Tribunal en la misma, sin mencionar el casacionista el análisis integral y prolijo que realizaron los jueces y conllevó a determinar declarar parcialmente con lugar la demanda. Que la Administración Tributaria ha planteado el presente recurso aduciendo que el informe pericial de la parte actora no ha sido analizado bajo la sana crítica, y aduce que ha existido una falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. Que el argumento presentado por el SRI es contradictorio e incongruente, ya que no es posible aducir falta de aplicación de los preceptos de valoración de prueba, cuando indica que sí ha existido valoración del informe pericial,

pero con una interpretación que a su criterio no fue correcta. Que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ha mencionado que no se puede invocar la violación de las reglas de la sana critica in genere como causal de casación, pues al ser reglas que se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia, resultan insuficientes para ser fundamento de casación, porque se trata de un concepto jurídico indeterminado. Que la única forma en que una valoración probatoria puede ser revisada en casación, es cuando se infringen las reglas de la lógica y no cuando se infringen las reglas de la experiencia o las reglas de la ciencia. Que revisado el fallo impugnado, la valoración que realiza el Tribunal de instancia de la prueba en la que fundamenta su decisión, no es absurda ya que señala que en el informe pericial del perito Javier Silva Santiana, se realiza una explicación técnica por las cuales considera procedente declarar con lugar la demanda. Que es claro que no existe en la sentencia emitida por el Tribunal, una valoración de la prueba absurda; por lo tanto, la supuesta falta de aplicación de la sana crítica no puede constituir fundamento de la casación, por cuanto la valoración de la prueba es una potestad exclusiva y privativa de los jueces de instancia. Que el Tribunal realiza un verdadero escrutinio y cotejo de la normativa tributaria y llega a su conclusión interpretando de manera integral y lógica las mismas, con lo cual llegó a la certeza de la existencia del correcto tratamiento contable realizado por la compañía actora, por lo que se puede colegir que el SRI ha planteado su recurso, únicamente por que no se ha sentido conforme con el resultado de la sentencia, que no le fue favorable, mas no porque verdaderamente se hayan cometido errores o vicios que afecten la validez de la decisión a la que ha arribado el Tribunal. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

## 5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP que condujo a la equivocada aplicación de los arts. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 21 numeral 3 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP.

## 6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el en el caso 4 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 ) 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.º

6.1.1. El caso 4, la doctrina señala que esta causal ª¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼ º (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito-2005, pág. 151).

6.1.2 Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

> ª 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.

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

ª Art.- 162.- Tarifa del Impuesto.- La tarifa del Impuesto a la Salida de Capitales es del 0,5%º.

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE SALIDA DE DIVISAS

Art. 21.- Base imponible.- La base imponible del impuesto en el caso de transferencias, traslados o envíos de divisas al exterior por cualquiera de los medios descritos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaría del Ecuador y este reglamento, es el valor total de las divisas transferidas, trasladadas o enviadas. Cuando se trate de avances de efectivo o retiros de divisas desde el exterior, con cargo a cuentas nacionales, mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito, la base imponible estará constituida por el valor total de la transacción.

En el caso de bienes o servicios, comercializados o prestados en Ecuador, en los cuales su pago o contraprestación se realice hacia el exterior, la base imponible estará constituida por el valor total del bien o servicio, inclusive si el pago se realiza sin la utilización de entidades del sistema financiero o de empresas de Courier. Cuando el adquirente o contratante sea una entidad que goce de alguna exención para el pago del ISD o se encuentre dentro de alguno de los casos de no sujeción previstos en la Ley, el impuesto deberá ser asumido por quien comercialice o preste el bien o servicio¼ .:

3. Para el caso de divisas no ingresadas al país por concepto de exportaciones de bienes o servicios, la base imponible estará constituida por el total de exportaciones efectuadas menos el total de exportaciones cuyas divisas ingresaron al país en el plazo determinado en este reglamento. A dicha base imponible se aplicará la tarifa vigente del impuesto y al resultado obtenido se descontará el ISD generado en las presunciones relacionadas con todo pago efectuado desde el exterior¼ º.

6.3 Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica de este caso debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la

sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.4 Así tenemos que, el recurrente señala: 1) El medio de prueba sobre el cual el Tribunal de instancia no aplica las reglas de la sana crítica, es el informe pericial practicado por el perito Javier Silva Santiana; 2) Que la norma sobre valoración probatoria que han sido violentada, por falta de aplicación, es el art. 164 del COGEP; 3) Que el Tribunal ha transgredido el precepto de valoración probatoria de sana crítica, en virtud de que otorga a la prueba pericial de la actora un sentido y valor que lógicamente no le corresponde pues bajo ningún concepto el perito Silva Santiana ha develado algún indicio de la naturaleza del error cometido en el periodo 2017, no se ha señalado por parte de él los importes de ajustes ni las partidas que fueron precisamente afectadas en los estados financieros, lo cual habría corroborado la reclasificación de acuerdo a la NIC 8; sin embargo el Tribunal, ha transgredido la sana crítica al momento de haber centrado su análisis en el informe plasmado por escrito en contrario de las aseveraciones expuestas durante el pliego de preguntas realizado por el SRI; y, 4) Que, lo señalado condujo a la equivocada aplicación de los arts. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 21 numeral 3 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas

6.5 Encontrándose completa la construcción de la proposición jurídica para el caso 4, es necesario citar la parte respectiva del fallo para el análisis casacional:

ª 7. MOTIVACIÓN: (¼ ) 7.5) Con relación al objeto de la controversia; ª ESTABLECER, si es procedente o no el reintegro del valor de $ 96.297,13 por pago en exceso según la demanda, por concepto de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017, que fue negado en la resolución impugnada No. 109012022RREC576006 emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas el 29 de septiembre de 2022º, se indica lo siguiente

7.5.1) Consta practicado como prueba en la audiencia de juicio, el informe pericial del perito

Ing. Javier Enrique Silva Santiana, que señala en lo principal: Con la información entregada por la compañía MONEGAL CIA. LTDA., se ha procedido a realizar el siguiente trabajo de verificación: Que pudo verificar que todos los documentos entregados por la contadora de la compañía MONEGAL CIA. LTDA., estén debidamente firmados y sellados, los mismos que se consideran fiel copia de los originales que mantienen en los archivos de la compañía. Que constató los mayores contables correspondientes a las cuentas y subcuentas que intervinieron en la reclasificación del Impuesto a la Salida de Divisas por el periodo comprendido entre enero y diciembre 2017. Que verificó el mapeo de las cuentas y subcuentas de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos por el periodo comprendido entre enero y diciembre 2017. Que revisó las importaciones asociadas al crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas a través de las Declaraciones Aduaneras de Importación (DAI). Que verificó que las subpartidas arancelarias de los bienes importados por la compañía MONEGAL CIA. LTDA., son sujeto de crédito tributario para el año 2017, conforme al listado emitido por el Comité de Política Tributaria. Que corroboró que se encuentran soportadas las retenciones efectuadas a la compañía MONEGAL CIA. LTDA., por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas por el ejercicio fiscal 2017. Que verificó el mayor contable de la cuenta de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas generado en el ejercicio fiscal, del año 2017. Que verificó que la contabilización de la reclasificación contable del Impuesto a la Salida de Divisas. Que constató la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2017 para comparar respecto a lo señalado por la compañía MONEGAL CIA. LTDA. Que validó que la compañía MONEGAL CIA. LTDA., tiene derecho al Crédito tributario generado por el Impuesto a la Salida de Divisas en el ejercicio fiscal 2017. Menciona el perito Javier Silva Santiana, que pudo evidenciar que la compañía MONEGAL CIA. LTDA. refleja en su contabilidad el reconocimiento del Crédito Tributario por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017, a través de los documentos #6304 (anexo 11) y #2846 (anexo 12), debido a que en el mencionado ejercicio fiscal consideró el ISD pagado en las importaciones realizadas, como parte del costo de venta; cometiendo un error contable al no reconocer ese ISD pagado en las importaciones de las subpartidas arancelarias, como un crédito tributario, cuyo valor pudo ser utilizado como tal, en virtud de lo señalado en el artículo innumerado a continuación del 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Menciona que es correcto el tratamiento contable realizado por la compañía MONEGAL CIA. LTDA. al reconocer el Crédito Tributario por el Impuesto a la

Salida de Divisas con afectación a resultados, tal como lo indica la norma contable, en virtud que inadvertía del beneficio que tenía, si consideraba el Impuesto a la Salida de Divisas pagado por las subpartidas arancelarias, como crédito tributario. Indica el perito que es correcta la aplicación de la reclasificación realizada por la compañía MONEGAL CIA. LTDA. al reconocer en la cuenta contable 101050207-000-000 denominada ISD Importaciones en Tránsito del año, y afectar a los resultados del ejercicio económico en el que se produjo el error cometido (2017), y reconocer además el incremento de las cuentas 201070219-000-000 denominada Impuesto a la renta por pagar del ejercicio y 201070501-000-000 denominada Participación 15% Trabajadores. Que la verificación de la información contable se realizó a través de la siguiente información aportada por la compañía MONEGAL CIA. LTDA.: a) Plan de cuentas 2017; b) Balance General y Estado de Resultados del año 2017; c) Balance de Comprobación de Sumas y Saldos del año 2017; d) Mayores contables de las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos del año 2017; e) Mapeo de cuentas y subcuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos del año 2017; f) Mayor auxiliar crédito tributario por ISD 2017; g) Mayor Crédito tributario ISD años anteriores. Que respecto de las importaciones realizadas por la compañía MONEGAL CIA. LTDA., durante el ejercicio fiscal 2017 asociadas al crédito tributario por ISD, constan con su respectiva declaración aduanera, a través de lo cual pudo observar lo siguiente: 1. Que la información constante en el listado de importaciones solicitado, es la que se refleja en las declaraciones aduaneras, esto es: No. de refrendo; No. de subpartidas arancelarias; Valor FOB; Invoice (Factura comercial del exterior); Valor total en aduana; Valor considerado como Crédito tributario de ISD. 2. Que existe información adicional que consta en el listado de importaciones, que se verificó a través de documentación física, esto es el Comprobante de retención y el Swift de transferencia al exterior. 3. Que las partidas arancelarias sujetas a crédito tributario que consta en el listado de importaciones presentado por la compañía MONEGAL CIA. LTDA., por el ejercicio fiscal 2017 y revisadas por este perito son concordantes con las partidas arancelarias sujetas a crédito tributario según el listado del Comité de Política Tributaria constante en la Resolución CPT-RES-2017-03, que aplica para el año 2017. Continúa el perito indicando que de la revisión realizada, pudo evidenciar que los valores a los que tiene derecho la compañía MONEGAL CIA. LTDA., por concepto de Crédito Tributario por retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, ascienden a USD 92,415.56, en virtud de lo señalado en el primer artículo innumerado a continuación

del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas vigente para el ejercicio fiscal 2017. Que la Administración Tributaria validó el valor de USD 39.927,09 a través de la Resolución No. 109012019RDEV284670 de fecha 03 de junio de 2019, por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017, valor que utiliza en su liquidación del Impuesto a la Renta. Menciona el perito que verificó la disminución de los costos y gastos, y el incremento de la utilidad del ejercicio, participación de trabajadores, y del Impuesto a la Renta causado, por lo que evidencia el correcto tratamiento contable de la reclasificación del Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017. De la liquidación realizada por el perito para el ejercicio fiscal 2017, se evidencia el derecho que tiene la compañía MONEGAL CIA. LTDA. que le sea reconocido como Saldo a favor del contribuyente por el Crédito Tributario generado por Retenciones en la fuente de ISD en el ejercicio fiscal 2017, el valor que asciende a USD 76,013.43.-7.5.2) Por su parte la parte Demandada practicó como prueba el informe pericial de la economista Patricia Marjorie Parra Chávez, que en lo principal señala: Que consta en el expediente administrativo que la parte actora realiza la reclasficación por cuanto el ISD fue registrado como parte del costo de adquisición del inventario y posteriormente en el costo de venta, y no como crédito tributario. Que la fecha en que según el contribuyente se dio cuenta del error contable, fue el 01 de diciembre de 2019. Que de la revisión a los estados financieros, informe de auditoría externa, notas a los estados financieros de los periodos 2017 al 2021 se pudo verificar que en ninguno de dichos periodos al contribuyente registra el crédito tributario por el monto de USD 110.331,09 detallado en el asiento de diario 6304, es decir no existe en los estados financieros que el contribuyente tendría derecho a cobrar o solicitar devolución por ISD por el valor de USD 110.331,09. Que en las notas a los estados financieros de los periodos 2017 al 2021, no se señala algún indicio de la naturaleza del error cometido en el periodo 2017 que indica el contribuyente, no se señalan los importes de ajustes, ni las partidas que fueron afectadas en los estados financieros que se detallan en los asientos de diario presentados por el contribuyente. Así mismo, la Autoridad Demanda practicó y actuó como prueba, el Papel de trabajo inicial; el Anexo 1 del trámite No. 109012022358744; el Asiento de Diario 6304, en los cuales se verifica que se reproducen los criterios, alegatos y pruebas esgrimidos por la empresa actora en la etapa administrativa. Respecto del formulario de la Declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2017, la Autoridad Demandada procedió a realizar un recuento de los valores consignados en los

casilleros contenidos en las mismas, así como un detalle de la fecha de presentación, las cuales fueron analizadas así mismo por el perito insinuado por la parte actora, quien ha corroborado que se encuentran presentadas dentro de los plazos previstos por la normativa tributaria. En el presente caso, la administración tributaria no actuó pruebas encaminadas a discutir los valores correspondientes a los pagos por retenciones de Impuesto a la Salida de Divisas y mucho menos a si estos últimos valores correspondían o no a las partidas arancelarias sujetas a crédito tributario. La defensa de la administración, se enfocó en establecer que la compañía actora no podía realizar una reclasificación contable, a su criterio, con inobservancia de la NIC 8.- 7.5.3) La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador se ha pronunciado en un caso similar de la controversia (juicio Nro. 09501-2019-00267, que se puede visualizar en la página web del Consejo de la Judicatura que es de acceso público), y al respecto se señala: ª (¼ ) 3.8 Como puede apreciarse, el artículo innumerado colocado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, permite seleccionar una de las tres opciones, cuando el ISD sea susceptible de ser considerado como crédito tributario. El hecho de que el sujeto pasivo emplee el ISD como gasto deducible de Impuesto a la Renta, puede deberse no solo a que este haya seleccionado esa opción de entre las tres disponibles, descartando las otras dos, sino que también puede deberse a que el contribuyente pudo haber creído que no estaba en la posición de elegir, esto es, cuando el contribuyente pudo haber creído que su ISD no era susceptible de haber sido empleado como crédito tributario y por tanto solo podía aplicarlo como gasto deducible de Impuesto a la Renta, de acuerdo al numeral 3 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno 3.9 Por lo mencionado, el segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y al primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas establecen la posibilidad de emplear sólo una de las opciones previstas en tales artículos, más no aprovecharse simultáneamente de dos o tres de ellas. 3.10 Lo antes indicado no implica que, en caso de un error en la clasificación como gasto deducible, cuando lo que correspondía era a un crédito tributario, no sea posible esa reconsideración para usar un beneficio que la Ley ha concedido con el cumplimiento de las condiciones, que de acuerdo al fallo recurrido sí se cumplieron, hecho que no está en discusión, pues no se ha cuestionado la verificación del cumplimiento de tales condiciones. 3.11 En consecuencia, esta Sala considera que esos

preceptos no implican la imposibilidad de hacer reversiones cuando se demuestra que sí se cumplieron las condiciones para acceder al crédito tributario en lugar del gasto deducible. 3.12 En relación a la Circular No. NAC-DGERCGC18-00000006, como lo señala el mismo recurso, la misma fue emitida por el Servicio de Rentas Internas 13 de noviembre de 2018 y publicada en el Suplemento del Registro Oficial No 374 del 23 de noviembre del 2018; no obstante, el ejercicio económico respecto del cual se hizo la declaración y después la reclasificación es del ejercicio económico 2016, por lo que esta Circular no tenía que ser aplicada. Sin perjuicio de lo mencionado cabe señalar que de acuerdo al artículo 7 del Código Tributario, una Circular no puede restringir derechos que son conferidos en norma con rango de ley, que concedía un beneficio de crédito tributario cuando se cumplían unas condiciones, que se dieron como verificadas en la sentencia. 3.13 Por lo expuesto se desechan cargos alegados de errónea interpretación del segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y falta de aplicación del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y de la Circular No. NAG-DGERCGC18-00000006 emitida por el SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre del 2018, al amparo del caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos. 4. RESOLUCIÓN 4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve NO CASAR la sentencia de 13 de febrero de 2020, a las 16h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00267 (¼ )º.- 7.5.4) El Art. 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador antes transcrito, fue reformado por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014, cuyo nuevo texto quedó así: ª Base Imponible.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.º.- 7.5.5) En el presente caso, la accionante se encontraba dentro del término establecido en el artículo 305 del Código Tributario para presentar su solicitud de pago en

exceso y solicitar el saldo del crédito tributario de ISD en los términos que establece el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en concordancia con el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación de artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, debido a que los rubros considerados como crédito tributario por la compañía corresponden al ISD pagado en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria; así lo ha ratificado el perito insinuado por la accionante a través de su informe y la sustentación efectuada dentro de la audiencia de juicio, donde se valida que la compañía cuenta con los sustentos documentales necesarios para el reconocimiento del crédito tributario de ISD. También hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso, pues basta que se configure el presupuesto legal esto es, que el pago resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa respectiva sobre la base imponible (artículo 123 del Código Tributario), en este caso, del Impuesto a la Renta.- 7.5.6) Este Tribunal es del criterio que si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como costo de venta y no por ISD, lo cual no solo significa un error sino que esto también le representaba al contribuyente un perjuicio económico, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error (NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores), ya que esto afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía, por lo que era procedente realizar la corrección del error en la forma antes mencionada; considerando que tal como lo señala el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo 19 ibídem, es la contabilidad de los contribuyentes la que refleja los resultados de los ejercicios fiscales, debiendo presentar las declaraciones y pagar los impuestos de conformidad a esta, por lo cual es la propia contabilidad la que refleja la intención o el uso de los créditos tributarios por parte de los contribuyentes.- 7.5.7) Por lo expuesto; el Tribunal estima que de las pruebas practicadas por la parte demandada en la audiencia de juicio, estas, no han desvirtuado las conclusiones a las que ha llegado el perito Ing. Javier Silva Santiana, en su informe pericial, las mismas que provienen de un análisis integral de la contabilidad de la

ahora parte Actora, y en razón de aquello, es procedente acoger dicho informe pericial, en la presente causa, en donde se concluye, que existe el valor de USD 76,013.43, a favor de la compañía MONEGAL CIA. LTDAº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 De lo expuesto se observa que el Tribunal de instancia para resolver la controversia se fundamentó en el informe pericial elaborado por el Ing. Javier Enrique Silva Santiana, sobre el cual, determina que contiene un análisis integral de la contabilidad de la parte actora, y en razón de aquello, considera procedente acoger dicho informe pericial; señala además que, si la compañía verificó que los valores pagados por ISD fueron consignados como costo de venta y no por ISD, lo cual no solo significa un error sino que esto también le representaba al contribuyente un perjuicio económico, le era posible efectuar la reclasificación en su contabilidad con base en los lineamientos permitidos por las Normas contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de detectar el error (NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores), ya que esto afectó la razonabilidad de la situación financiera de la compañía, por lo que era procedente realizar la corrección del error en la forma antes mencionada.

En este punto cabe resaltar que el Tribunal de instancia, respecto a la prueba practicada por el SRI: informe pericial realizado por la economista Patricia Marjorie Parra Chávez, papel de trabajo inicial; Anexo 1 del trámite No. 109012022358744; Asiento de Diario 6304; determina que la Administración Tributaria no actuó pruebas encaminadas a discutir los valores correspondientes a los pagos por retenciones de Impuesto a la Salida de Divisas y mucho menos a si estos últimos valores correspondían o no a las partidas arancelarias sujetas a crédito tributario; señala que la defensa de la administración, se enfocó en establecer que la compañía actora no podía realizar una reclasificación contable, a su criterio, con inobservancia de la NIC 8.

En definitiva, el Tribunal estima que de las pruebas practicadas por la parte demandada en la audiencia de juicio, no se ha desvirtuado las conclusiones a las que ha llegado el perito Ing. Javier Silva Santiana, en su informe pericial, las mismas que provienen de un análisis integral de la contabilidad de la ahora parte actora, por lo que es procedente acoger dicho informe, en donde se concluye, que existe el valor de USD 76,013.43, a favor de la compañía

MONEGAL CIA. LTDA.

6.7 En este contexto, cabe señalar que en el recurso de casación le corresponde al recurrente demostrar que efectivamente ha existido una valoración absurda o arbitraria de la prueba, justamente por no haber aplicado la sana crítica.

Es de anotar entonces, que el razonamiento de mérito valorativo de los juzgadores para alcanzar su convicción, pertenecen a la esfera soberana y autónoma del juzgador de instancia y no procede su modificación por la Corte de Casación, salvo que se avale la violación de los preceptos jurídicos que rigen esta actividad valorativa; en la especie se argumenta que el Tribunal de instancia ha transgredido la sana crítica en la valoración de la prueba de la parte actora del informe pericial plasmado por escrito, en contrario de las aseveraciones expuestas durante el pliego de preguntas realizado por el SRI.

Al respecto, Eduardo J. COUTURE, quien es el que con mayor claridad trata sobre el tema dice: «Las reglas de las sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano en ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (ya sea de testigos, de peritos, de inspección judicial, de confesión en los casos de que no es lisa y llana) con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas. El juez que debe decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar a voluntad, discrecionalmente, arbitrariamente. Esta manera de actuar no sería sana crítica sino libre convicción. La sana crítica es la unión de la lógica y la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento. Las reglas de la sana crítica conducen en su sentido formal a una operación lógica. Existen algunos principios fundamentales de la lógica que no podrán ser nunca desoídos por el juez. [...] Las máximas de experiencias de que ya se ha hablado contribuyen tanto como los principios lógicos a la valoración de la prueba. El juez, nos permitimos insistir, no es una máquina de razonar, sino, esencialmente, un hombre que toma conocimiento del mundo que le rodea y le conoce a través de sus procesos sensibles e intelectuales. La sana crítica es, pues, la lógica apreciación de ciertas conclusiones empíricas de que todo hombre se sirve para moverse en la vida. Esas conclusiones no tienen la estrictez de los principios lógicos tradicionales, sino que son contingentes y variables con relación al tiempo y con relación al

lugar. El progreso de la ciencia está hecho de una larga cadena de máximas de experiencia derogadas por convicciones más exactas; y frente a la misma manera de desarrollar los principios lógicos, la historia del pensamiento humano es un constante progreso en la manera de razonar. Es necesario, pues, considerar en la valoración de la prueba, el carácter forzosamente variable de la experiencia humana, tanto como la necesidad de mantener con el rigor posible los principios de lógica en que el derecho se apoya». (Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires 1951. Págs. 174, 175 y 176).

De lo expuesto se corrobora que no corresponde al recurrente irrogar un error de hecho en la valoración de la prueba, sino ubicar con absoluta escrupulosidad cómo fue qué el juez no aplicó, el precepto jurídico de valoración de la prueba, esto debido a que los juzgadores les asiste una libertad autónoma para evaluar las pruebas que han sido autorizadas, practicadas y obran del proceso, lo cual por supuesto no es ilimitada, pues encuentra su ámbito de acción, en la constitucionalidad (respeto a derechos fundamentales y debido proceso en cuanto a su validez y eficacia probatoria. art. 76.4 CRE) y legalidad (tasada o libre convicción) de los medios de prueba obtenidos y evacuados en el momento procesal oportuno de tal manera que, el Tribunal de casación puede examinar la apreciación probatoria que los jueces de instancia hayan realizado de la prueba, en la medida en que se atestigüe que han sido vulnerados los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba.

6.8 En la especie, este Tribunal de casación evidencia que los jueces de instancia si valoran el informe pericial presentado como prueba por la parte actora, y, no se evidencia que dicha valoración sea irrazonable ni que ésta se contraponga al ordenamiento jurídico, la parte recurrente no ha establecido la trascendencia del cargo, como es su obligación. Por otro lado, es necesario recordar a las partes que lo que hace el perito en audiencia es defender su informe pericial, por lo que sus respuestas siempre deben estar vinculadas al contenido de su informe pericial, por ello es que el contenido de dicho documento es fundamental en la práctica de dicha prueba.

Lo que se evidencia del recurso de casación es inconformidad con un hecho, con la conclusión de la valoración probatoria, sin que se haya demostrado que ésta haya sido ilógica o absurda, siendo insuficiente para sustentar el vicio, que dicha valoración no se encuentre conforme a las expectativas de quien presenta el yerro, sin que esto, per se, denote que no se

ha aplicado la sana crítica.

6.9 Por lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia si aplicó el art. 164 del COGEP, puntualmente existió valoración probatoria del informe pericial aludido, sin que el recurrente haya podido demostrar la falta de aplicación de dicho precepto jurídico ni su trascendencia en la decisión de la causa.

6.10 En conclusión, al no haberse verificado el error de derecho en el precepto jurídico de la sana crítica, resulta inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso 4, pues se encuentran estrechamente vinculados a su ocurrencia, ergo, si no prospera el error de derecho, no cabe el análisis de las normas alegadas como violentadas de manera indirecta.

Sin embargo de lo señalado cabe resaltar que los arts. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 21 numeral 3 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, acusados de aplicación indebida, no fueron aplicados por el Tribunal de instancia para resolver la controversia. Se ha verificado que las normas que sí fueron aplicadas y no reprochadas por el recurrente, son el segundo artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y el numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

## 7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 29 de septiembre del 2023, a las 09h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2023-00013.

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

7.4. Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala

Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, en virtud de que no se ha demostrado que la valoracióon probatoria realizada en instancia, sea absurda o contraria a toda lógica, sino lo que se pretende es cuestionar bajo el caso 4 otros yerros contemplados en el art. 268 del COGEP. Existen errores en la elección y construcción de la proposición jurídica.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
**JUEZA NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
**JUEZ NACIONAL**

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




Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/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.