

# REGISTRO OFICIAL<sup>®</sup>

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y  
JUSTICIA INDÍGENA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**SALA ESPECIALIZADA  
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,  
JUICIOS Y AUTOS**

**AÑO 2022:**

**J09501-2019-00477, J17510-2018-00386,  
J17503-2011-0089, J17503-2011-0089,  
J17751-2013-0060, J01501-2020-00013**



182211014-DFE

Juicio No. 09501-2019-00477

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 29 de julio del 2022, las 12h08. **VISTOS:** El Abog. Bairon José Cevallos Jaramillo en calidad de procurador judicial del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador -SENAE- interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 10 de noviembre del 2020, las 09h14, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2019-00477, propuesto el señor Winter Egberto Sornoza Galarza en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, SENAE, por la que se resuelve declarar con lugar la demanda de nulidad de procedimiento coactivo No. 09501-2019-00477, disponiendo que, la administración tributaria aduanera proceda con el archivo del Procedimiento Coactivo No. 0054-2017 y deje sin efecto cualquier medida cautelar, real o embargo que se hubiere dispuesto en contra del actor.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y, 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** En virtud del sorteo de la causa, realizado el 2 de febrero del 2022, a las 10h32, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado, Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** El Director Distrital de Guayaquil del SENA E interpone recurso de casación en contra de la referida sentencia (fs. 315 a 318), el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 18 de enero de 2021, a las 13h42 y remite el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.-** Mediante auto de 31 de mayo del 2021, las 10h58, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la **caso 2** del artículo 268 del COGEP, esto es, por el vicio de **falta de motivación** de la sentencia recurrida, infringiendo el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.

**QUINTO: 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 también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que, se declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar que a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 21 de julio del 2022, a las 15h10, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación en vía telemática para el día jueves 28 de julio de 2022, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la parte actora, señor Winter Sornoza Galarza quien autoriza a su abogado Saúl Israel Avilés Mendoza; y por la Administración Tributaria Aduanera, el abogado Efrén Santiago Jurado Carriel; quienes intervinieron con sus alegatos, debidamente autorizados y no hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD, que contiene la grabación de la misma.

La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el juez ponente da a conocer oralmente el veredicto al que en forma unánime ha llegado. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida.

**SEXTO: ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.** - El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del Art. 268 del COGEP que dispone:

*“Art. 268.- Casos. “ El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”*

El numeral segundo se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse, de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

**SEPTIMO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO SEÑALADO:**

El Director Distrital de Guayaquil de SENAE, respecto del caso **dos** del Art. 268 del COGEP señala que la sentencia recurrida violenta los derechos constitucionales al debido proceso en su dimensión material en cuanto a la motivación de la sentencia y la tutela judicial efectiva, por cuanto, se ha violado su derecho constitucional a obtener una resolución razonable, lógica y comprensible y a la seguridad jurídica, reproduce el texto del Art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República referente al derecho al debido proceso. Hace referencia al fallo de la Corte Constitucional en el que se establecen los elementos que debe cumplir una resolución para que ésta sea razonable, lógica y comprensible, deficiencias que se presentan en la sentencia recurrida sin que cumpla con el requisito de motivación, específicamente en sus numerales 7.5, 8 y 9; carece de lógica, pues no existe coherencia entre las premisas, el desarrollo y la conclusión entre sí; la sentencia no se ha expedido de manera clara y en lenguaje entendible, por lo que es violatoria a los derechos constitucionales mencionados. Ante requerimiento del Conjuez de la Sala, presenta escrito de aclaración, en el que la recurrente agrega normas no mentadas inicialmente, por lo cual recibe el reproche del Conjuez, en todo caso manifiesta que, la carencia de lógica se da porque el objeto de la controversia fue

<sup>a</sup> establecer si existió o no omisión de solemnidades sustanciales en el proceso coactivo incoado al actor<sup>o</sup>, sin embargo, en la pretensión del actor se hace énfasis en la declaratoria de nulidad del acto administrativo que sirvió como antecedente para el inicio de dicho proceso coactivo, esto es, la providencia SENAE-DDG-2015-2526-PV emitida en un proceso sancionatorio, pero desde el considerando 7.5., el Tribunal *A quo* basa su análisis en el proceso coactivo y no analiza los documentos vinculantes al caso concreto, específicamente, la razón de la negativa de la citación en persona que resulta la esencia de la controversia, por ende, resulta ilógico que el Tribunal de instancia resuelva sin pronunciarse de dicha ambigüedad; toda vez que su decisión debió estar encaminada a pronunciarse sobre las pretensiones y a las pruebas las mismas que no fueron evacuadas por el Tribunal de instancia ya que las solemnidades sustanciales están dirigidas a la citación del auto de pago y no a la notificación de actos administrativos. También dice que la sentencia no cuenta con una debida motivación ya que no fundamenta en legal y debida forma los preceptos legales que aplica para dirimir su resolución y acepta las impugnaciones efectuadas por la parte accionante sin motivar porque las considera factibles. Solicita se case la sentencia.

#### **OCTAVO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO POR PARTE DEL ACTOR.-**

Manifiesta que, no existe la supuesta carencia de lógica en la sentencia recurrida; que el SENAE confunde la causal invocada y pretende sustentar la falta de motivación en su inconformidad con el objeto de la controversia (debió hacerlo en el momento oportuno es decir cuando se instaló la audiencia única) y la decisión adoptada, lo cual no significa carencia de lógica de la sentencia y menos falta de motivación. Manifiesta que, la administración pretende que se revise la prueba en virtud de una supuesta contradicción de la sentencia. Dice que es inverosímil sostener que la sentencia recurrida no tiene los fundamentos que sustenten el por qué se resolvió aceptar la demanda, con un alegato general, sin indicar cuales son las incongruencias que a su juicio fueron aceptadas y cuales serían, en virtud de esas incongruencias, las normas legales que fueron aplicadas. Solicita se deseche el recurso interpuesto por la recurrente y se ratifique la sentencia recurrida.

#### **NOVENO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.-**

**9.1. Alcance doctrinario del error:** Para la autora Gladis E. de Midón, en su obra <sup>a</sup>La Casación. Control del Juicio de Hecho<sup>o</sup> (Rubinzal & Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2001. Pág. 20) respecto a la **motivación** sostiene que:

*<sup>a</sup> 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.*<sup>o</sup>

Por su parte, el Dr. Santiago Andrade Ubidia, en la obra <sup>a</sup>La Casación Civil en el Ecuador<sup>o</sup> (Andrade & Asociados Editorial). Quito. 2005. Pág. 138, sostiene que:

*<sup>a</sup>La motivación en 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.*<sup>o</sup>

Para Alfredo Gozaiani, en su obra <sup>a</sup>El Derecho Procesal Constitucional. El Debido Proceso<sup>o</sup>. (Rubinzal ± Culzoni Editores. Buenos Aires, Argentina. 2004. Pág. 428), la motivación no es otra cosa que:

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

**9.2. Normas aplicables al caso:** A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala Especializada de Casación detalla la norma de derecho que el SENAE estima infringida, admitida por el señor Conjuez Nacional:

### **Constitución de la República del Ecuador**

<sup>o</sup>**Art. 76.-** *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier*

*orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin 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°.*

Es claro entonces, que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las autoridades públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la *litis* del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

**9.3. Análisis del caso sub judice a resolver.-** En esencia, el cuestionamiento de la recurrente, gira en torno a que la sentencia del Tribunal *A quo* no se encuentra motivada. Visto el recurso planteado, así como la causal que alega y ha sido aceptada por el Conjuez de la Sala, se debe analizar si la sentencia objetada está o no debidamente motivada, para lo cual, esta Sala de Casación se fundamenta en la disposición constitucional transcrita, así como en las resoluciones de la Corte Constitucional que sobre el tema han sido expedidas, considera que la motivación constituye un verdadero ejercicio de construcción de un silogismo lógico-jurídico formado por dos premisas conexas que necesaria y obligatoriamente nos deben llevar a una conclusión válida. Para este efecto, una de las premisas debe estar constituida por los antecedentes de hecho que son objeto de la controversia y que hayan superado la contradicción y réplica de la contraparte y la otra premisa, por las normas o principios que el juzgador considera son aplicables a la *litis*. Entre estas dos premisas debe haber un nexo, es decir, debe existir entre los hechos y las normas escogidas por el juez, una adecuada pertinencia que permita, a su vez, arribar a la conclusión o decisión final. Construido de esta forma el silogismo por parte del Tribunal, éste es razonable y lógico pero, además conforme lo ha dicho la Corte Constitucional, el silogismo debe ser comprensible, claro y entendible, con un lenguaje asequible y fácil para cualquier ciudadano.

**9.4.** El Tribunal Contencioso Tributario de instancia, en su sentencia de 10 de noviembre del 2020, empieza por asegurar su competencia, señala el objeto de la *litis* y en el numeral SIETE bajo la denominación de <sup>a</sup> Motivación° de manera razonable analiza los hechos y circunstancias que son motivo de la controversia, establece las normas, principios y enunciados jurídicos que corresponden a los temas controvertidos, las pruebas presentadas y en el punto 7.5.c) hace referencia al contenido de la disposición del Art. 165 del Código Tributario respecto de las solemnidades del procedimiento de

ejecución, así como a la jurisprudencia que al respecto se ha expedido (fallo 3-2000 publicado en el R.O. 635 de 7 de agosto de 2002), en el literal d) de este considerando manifiesta: *“ En el presente caso, el actor reprocha como incumplidas las solemnidades correspondientes a las de Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos y Citación legal del auto de pago al coactivado, sustentando para aquello en un mismo argumento, esto es que, la citación realizada por la prensa fue ilegal, ya que señala que tanto la Resolución Sancionatoria No. SENAE-DDG-2015-2526-PV (mismo que constituye el título de crédito objeto de ejecución) (fs. 217 a 219 vuelta) como el Auto de Pago No. SENAE-DDG-2017-0952-PV (fs. 235 y vuelta) fueron citados por prensa, sin que conste la razón explícita del citador respecto de cuál fue la imposibilidad de citar al coactivado en la dirección constante en el auto de pago, así como en la declaración aduanera. En este punto se deja constancia que si bien la notificación del título de crédito no es una solemnidad sustancial en sí mismo, sí está relacionada a la de aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos (1/4) la norma tributaria establece que la notificación por regla general se debe practicar en el domicilio del sujeto pasivo o de su representante legal a fin de garantizar plenamente su derecho a la defensa, de tal modo que los actos administrativos no surtirán efectos jurídicos respecto de quien no fuere practicada la notificación correspondiente (1/4) (subrayado fuera de texto), hasta llegar a una conclusión lógica, que tenga coherencia entre las premisas y la conclusión y justamente por ello: <sup>a</sup> Resuelve declarar CON LUGAR la demandad de nulidad del Procedimiento coactivo No. 09501-2019-00477 (1/4)° . De lo expuesto, se desprende que existe un orden y congruencia al exponer los temas en controversia; además, la decisión es comprensible, por cuanto, el lenguaje utilizado y la forma de desarrollar la argumentación por el Tribunal de instancia es claro, lógico y suficiente en explicar los fundamentos de la decisión adoptada.*

**9.5.** Sobre el tema de la motivación, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado:

*“ Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.° (Caso No. 1212-11-EP)*

Es de anotar que la Corte Constitucional, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: *(i)* Una fundamentación normativa suficiente; y, *(ii)* Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021).

Como si no fuera suficiente, de forma más amplia y clara, la Corte ha resuelto:

*“ Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien puede estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto.”* (Sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20).

Y, más contundente ha sido la Corte Constitucional cuando incluso afirma:

*“ 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.”* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

**9.6.** En definitiva, no porque el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende el casacionista, significa que exista falta de motivación, pues según lo ha señalado la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada. Por las razones señaladas, se rechaza el recurso planteado por el cargo establecido en el numeral 2 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

#### **DÉCIMO: DECISIÓN.-**

**10.1.** 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 dictada por el Tribunal Distrital de lo

Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, el 10 de noviembre del 2020, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00477.

**10.2.** Sin costas.

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

**10.4.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
**JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**



182259740-DFE

Juicio No. 17510-2018-00386

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 29 de julio del 2022, las 16h29. **VISTOS:** La abogada Jhosselyn M. Paredes Viteri, procuradora judicial de las autoridades del Servicio de Rentas Internas demandadas, deduce recurso de casación en contra de la sentencia emitida el 28 de octubre de 2020, las 10h52, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación con No. 17510-2018-00386, propuesto por el señor Washington Vicente Recalde Ponce en calidad de gerente general y representante legal de la compañía IC SERVICIOS DE SEGURIDAD PRIVADA DEL ECUADOR ICSSE CIA. LTDA., que deja sin efecto el Acta de Determinación No. 17201824900832937 del 8 de agosto de 2018, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR. -** En virtud del sorteo de la causa, realizado el 12 de noviembre de 2021, a las 17h00, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Dionicio Suing Nagua (jueces titulares) y Gustavo Durango Vela (juez encargado, ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 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, según oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Mediante escrito del 12 de noviembre de 2021 (fs. 340 a 345), la procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas, presenta recurso de casación el cual es calificado de oportuno por la Sala juzgadora, que cumple con los requisitos de ley y dispone subir el proceso al superior mediante auto el 15 de enero del 2021 en los términos del artículo 266 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de los Contencioso Tributario de la Corte Nacional.

**CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.-** Mediante auto del 28 de abril de 2021 dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez temporal de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria, con fundamento en la **caso 5** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos: por el cargo de **errónea interpretación** del artículo 101 de la Ley del Régimen Tributario Interno

**QUINTO: 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 también lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación, por lo que declara la plena validez del mismo.

A la presente sentencia de casación le han precedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de jueves 21 de julio de 2022, las 16h23, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia única en vía telemática o presencial para el día viernes 29 de julio de 2022, a las 10h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el Director General y Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, la abogada Jhosselyn Micaela Paredes Viteri; y, por la parte actora compañía ICSSE CIA. LTDA., el abogado Bernardo Chávez Chimbo en forma presencial, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene su grabación.

La Sala suspende la audiencia y entra a deliberar, se reanuda al cabo de quince minutos en el que el juez ponente da a conocer oralmente el veredicto al que en forma unánime ha llegado. Se cumple ahora con la obligación legal de notificar por escrito la sentencia emitida.

**SEXTO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR EL VICIO ADMITIDO.-** El ente de control tributario, en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo, al fundamentarlo manifiesta: en relación al caso 5 del Art. 268 del COGEP, por el cargo de errónea interpretación del Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, afirma que el Tribunal de Instancia analiza e interpreta el artículo cuya infracción se acusa: *“ (1/4) Considerando que no se registran diferencias en los registros de las declaraciones sustitutivas presentadas, conforme lo establece la norma como presupuesto legal (de acuerdo al cuadro 5 a fs. 193 vta. Del acto impugnado); se verifica que la administración tributaria no motivó debidamente su decisión respecto a escoger adecuadamente la declaración presentada a efectos de ejercer su facultad determinadora (1/4)° .*

Al respecto del método utilizado por el Tribunal de Instancia, el recurrente señala que es el <sup>a</sup> método interpretativo° e intenta descifrar el alcance de la norma. Alega también que el Tribunal comete un error de interpretación puesto que: *“ (1/4) parte del hecho que no se registraron diferencias en los registros de las declaraciones sustitutivas presentadas, conforme lo establece la norma como presupuesto legal; indicando en sentencia que se verifica que la administración tributaria no motivó debidamente su decisión respecto a escoger adecuadamente la declaración presentada a efectos de ejercer su facultad determinadora. Sin embargo, dentro del análisis que el propio tribunal realiza en la sentencia dictada se mencionó el cuadro 5 a fs. 193 vta del acto impugnado sin existir otra mención. (1/4) si el Tribunal hubiese analizado el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno de forma integral y considerando además el contenido normativo del artículo 73 de su reglamento, se hubiese percatado que la interpretación que hizo del artículo 101 era errada (1/4)° . Finalmente, arguye que al no interpretar adecuadamente el contenido del Art. 101 de la LRTI, se acepta las pretensiones del actor sin hacer un análisis adecuado de las declaraciones sustitutivas decide arbitrariamente que, la administración no motivó debidamente su decisión de escoger, para ejercer su facultad determinadora, la primera declaración sustitutiva pues identificó que en las siguientes sustitutivas existieron graves errores: <sup>a</sup> (1/4) la errónea interpretación de las normas sustantivas provocó que el juzgador comprendiera de manera inadecuada la esencia y el alcance del artículo 101 de la ley de régimen tributario interno respecto a la responsabilidad de la declaración y por la cual reconocieran que no se registran diferencias en los registros de las declaraciones sustitutivas presentados por el actor sin atender los hechos con la norma dispuesta con lo cual se pueda verificar la correlación entre ellos y no solamente un enunciado.°* Por lo expuesto, solicita aceptar el recurso y

se case la sentencia.

### **SÉPTIMO: CONTESTACIÓN DE LA COMPAÑÍA ACTORA.-**

El señor Washington Recalde Ponce, representante de ICSSE Cia. Ltda., advierte que el recurso de casación es extraordinario, formal, literal, completo, de técnica jurídica depurada, no pudiendo el Tribunal actuar de oficio pues está sometido al principio dispositivo, es decir no cabe que inquiera la intención y lo que pretende reclamar el recurrente. Que la supuesta norma interpretada erróneamente por el Tribunal A quo es el Art. 101 de la LRTI vigente a agosto de 2018 y que de la lectura del recurso no existen argumentos jurídicos válidos, no se explica cómo debió aplicarse de manera correcta y se la identifica como la <sup>a</sup>presunta norma infringida°. Los jueces llegan al convencimiento de que el SRI actuó incorrectamente al emitir el acta de determinación; y que el fallo se fundamenta, a más de la norma señalada en otras del Código Tributario, en el Reglamento de Aplicación a la LRTI y en la Constitución de la República y con un análisis integral de todas ellas, llegó a una convicción jurídica. La casación no es una instancia más, sino un nuevo proceso en que se ataca a la sentencia. Además, tampoco indica como esta errónea interpretación ha sido decisiva en la resolución de la causa, para lo cual transcribe el numeral 8.3.8 de la sentencia para concluir que el SRI no pudo motivar las razones por las cuales tomó la primera declaración sustitutiva, por cuanto no existe disposición legal que le faculte a ello. Solicita se rechace el recurso y se confirme la sentencia del Tribunal de instancia.

### **OCTAVO: CONSIDERACIONES DE ESTA SALA PARA SU DECISIÓN.-**

**8.1. Problema jurídico planteado.-** El recurso de casación se fundamentada en el caso 5 del Art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

*“Art. 268.- Casos. (1/4) 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.”*

El caso 5 se refiere a los errores *in iudicando* en la sentencia, es decir, un error en el juzgamiento; error de yerro jurídico en por la no aplicación, indebida aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo; de configurarse cualquiera de estos yerros, debe ser corregida. Adicionalmente, esta causal tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteada a partir de los

hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

**8.2. Norma señalada como infringida.-** Para establecer si se han configurado la infracción alegada, de conformidad al auto de admisión del Conjuerz de la Sala, la errónea interpretación de una norma de derecho, recurrimos a su contenido:

### **Ley de Régimen Tributario Interno**

*“Art. 101.- Responsabilidad por la declaración.- La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. (1/4) En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así esta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria”*

**8.3. Alcance doctrinario del error al amparo del caso quinto.** ± El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el vicio de errónea interpretación de una norma de derecho; sobre la que el autor Luis Armando Tolosa Villabona en su obra *“Teoría y Técnica de la Casación”*, Bogotá ± Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pág. 361, sostiene:

*“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y de 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 insuficiente del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*

Por su parte, el ilustre tratadista nacional Dr. Santiago Andrade Ubidia con relación a la errónea

interpretación (La Casación Civil en el Ecuador, pág.183), dice que se produce:

*<sup>a</sup> cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene°.*

**8.4. Análisis del caso sub iudice.-** Esta Sala parte del <sup>a</sup> objeto controvertido° fijado por el Tribunal de Instancia en la audiencia preliminar, sin objeciones ni observaciones de las partes, mismo que se concreta en: *"Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se deje sin efecto el Acta de Determinación no. 17201824900832937, levantada por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.°*

**8.4.1.** Partiendo de la premisa de que esta causal no admite revalorización de la prueba, resulta trascendente señalar cuales fueron los hechos probados por el Tribunal de Instancia en su sentencia: **i)** Mediante orden de determinación número DZ9-GPNDETC17-00000006-M de 9 de agosto de 2017 (foja 22), se notificó a la contribuyente, que se procedería con la verificación de la obligación tributaria de impuesto a la renta del año 2014. **ii)** El SRI notificó a la compañía ICSSE con el acta de determinación número 17201824900832937 de 8 de agosto de 2018 (fs. 218), emitida por el Director Zonal 9 del SRI, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 (fojas 187 a 217), en donde se determinó diferencias a favor del Fisco por USD \$ 1.406.141,32 por concepto de impuesto y \$ 281.228,26 USD por concepto de 20% de recargo. **iii)** IC Servicios de Seguridad Privada del Ecuador ICSSE Cía. Ltda., presentó su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 y seis declaraciones sustitutivas. **iv)** El Servicio de Rentas Internas considera como válida para efectos de la presente determinación la primera declaración sustitutiva realizada mediante formulario No. 99795062, adhesivo No. 991087027045 de 18 de mayo de 2015. **v)** No se registran diferencias en los registros de las declaraciones sustitutivas presentadas posteriormente.

**8.4.2.** Habiendo precisado el objeto controvertido de la causa, así como los hechos probados en instancia, en relación a la proposición del caso 5 bajo el cargo de errónea interpretación, esta Sala hace las siguientes consideraciones: **i)** En primer lugar, el recurrente arguye que el Tribunal yerra en el <sup>a</sup> método de interpretación° (afirma que el utilizado en la sentencia es el interpretativo), argumento que carece de razonabilidad jurídica, ya que los métodos de interpretación son herramientas que tiene el juzgador para sustentar una u otra posición sobre los hechos acaecidos y la disposición jurídica que debe aplicarse; de tal modo que, de ninguna manera podrá ser el mismo ejercicio interpretativo un método de interpretación, como confusamente alega la recurrente. **ii)** En segundo lugar, el recurrente

afirma que: <sup>a</sup> (1/4) *b) En segundo término, y es lo relevante, el Tribunal de instancia comete un error al momento de indicar que no se registraron diferencias en los registros de las declaraciones sustitutivas presentadas, conforme lo establece la norma como presupuesto legal. (1/4) pues de haber considerado la existencia de errores en las declaraciones sustitutivas presentadas se hubiera resuelto a favor de la Administración Tributaria<sup>o</sup> (subrayado fuera de texto). Para poder analizar el supuesto error argüido, esta Sala debería revisar un hecho ya probado (diferencias en las declaraciones sustitutivas), lo cual se encuentra limitada por el caso interpuesto, ya que como de manera reiterada se ha expresado tiene como límite la revalorización de la prueba actuada en el proceso, con lo que además deja expuesta la intención del recurrente en cuanto a la forma de apreciación de los medios probatorios practicados en la solución del controvertido, cuestión que tampoco compete analizar a esta Sala bajo el caso 5 del Art. 268 del COGEP.*

**8.4.3.** El recurrente no expresa de forma correcta el vicio de errónea interpretación alegado pues, para exponer la existencia del yerro hermenéutico manifiesta lo siguiente: <sup>a</sup> *Para entender el espíritu de la norma, en la medida que el vicio se analizó en el caso de la referencia, versa sobre la falta de su interpretación, de tal modo que este error lo llevó al juzgador justamente al amparo del método utilizado a cometer el error de la interpretación realizada respecto al artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno. A pesar de lo referido es claro como lo veremos más adelante el Tribunal descontextualiza, o mejor dicho mal entiende el contenido de la norma en el presente caso.<sup>o</sup>* (subrayado es de esta Sala) la recurrente alega errónea interpretación de una norma de derecho; sin embargo, se sustenta en una supuesta <sup>a</sup> falta de interpretación del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>o</sup>; lo que demuestra, ella sí, una falta de coherencia en la exposición de vicio acusado y por tanto un desconocimiento de la naturaleza del recurso de casación como extraordinario, formal, de depurada técnica jurídica que impide a esta Sala de Casación actuar de oficio pues está sometido al principio dispositivo, es decir no cabe que se adentre a inferir la intención o pretensión del recurrente en la fundamentación de su recurso, pues para que esta Sala de Casación corrija un error de interpretación de una norma de derecho, indudablemente esta debió ser aplicada por el juzgador en la resolución de la causa, lo que a prima facie, no ocurre.

**8.4.4.** La ratio decidendi de la sentencia de marras, expresamente en el considerando 8.3.7) menciona: <sup>a</sup> (1/4) *en el caso en cuestión este tribunal observa que el acto administrativo impugnado no contiene las razones, fácticas o jurídicas de las que se desprenda, que motivos le asistieron para efectuar la determinación tributaria partiendo de la primera de las declaraciones sustitutivas presentadas por la compañía accionante, como tampoco nada se dice en el acto impugnado, con respecto a las razones o motivos por los que las restantes declaraciones sustitutivas no debían ser consideradas. En definitiva,*

*no se explica cuál es el amparo normativo o sustento de hecho que ampare tomar uno u otra declaración sustitutiva, razón por la cual el acto administrativo carece de motivación al amparo de las normas y la jurisprudencia invocada<sup>1/4</sup>° (subrayado nuestro). Con este sustento y con amparado en el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, el Tribunal de instancia declara la nulidad del acto de determinación por <sup>a</sup> falta de motivación<sup>o</sup>, punto sustancial del cual no dice nada la recurrente y la Sala no puede entrar a considerarlos por ser éste un hecho probado que no fue cuestionado, sin embargo, se deja constancia que se evidencia la errónea interpretación del Art. 101 de la LRTI, pero que en este caso, no incide en la decisión de la causa que se refiere a la falta de motivación, por lo que esta Sala al no haberse configurado el vicio alegado, se lo rechaza.*

**8.4.5.** En su confusa redacción, la recurrente acusa a la sentencia de un yerro en cuanto a una norma que no es objeto de su recurso, pues señala que: *<sup>a</sup> (1/4) si el Tribunal hubiese analizado el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno de forma integral y considerando además el contenido normativo del artículo 73 de su reglamento, se hubiese percatado que la interpretación que hizo del artículo 101 era errada (1/4)°*. Normas éstas que, no han sido denunciadas en el recurso de casación por errónea interpretación.

**8.4.6.** Además de lo expuesto, no señala con precisión, como era su obligación, cómo debió interpretar la norma el Tribunal a la luz de los hechos probados, y más importante aún, como esa errónea interpretación ha sido decisiva en la declaración de nulidad por no encontrarse <sup>a</sup> debidamente motivada<sup>o</sup> el Acta de determinación impugnada.

**8.4.7.** Por todo lo expuesto y el evidente desconocimiento de la técnica casacional por parte de la procuradora fiscal del SRI, esta Sala no puede entrar a considerar el fondo mismo del asunto controvertido, por tanto ello no puede significar que estemos o no de acuerdo con el razonamiento jurídico de la sentencia del Tribunal A Quo, pues el rechazo del recurso se debe a la errónea proposición jurídica al amparo del caso 5 del Art. 258 del COGEP.

#### **NOVENO: DECISIÓN.-**

**9.1.** Por lo fundamentos expuesto, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de los Contencioso Tributario, 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 del 28 de octubre de 2020 emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito.

**9.2.** Sin costas.

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

**9.4.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
**JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA  
**JUEZA NACIONAL**



182183552-DFE

Juicio No. 17503-2011-0089

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 29 de julio del 2022, las 09h47. **VISTOS:** La abogada Shariam Olmedo Armijos, Procuradora Fiscal designada por la Autoridad Tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 14 de diciembre de 2018, las 15h02, dentro del juicio de impugnación No. 17503-2011-0089.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 1 de la Ley de Casación.

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en fallo de 14 de diciembre de 2018, las 15h02, aceptó parcialmente la demanda presentada por el señor Luis Antonio García Sánchez en calidad de Apoderado General de REPSOL YPF ECUADOR S.A., entidad que a la vez ejerce la representación legal del CONSORCIO PETROLERO BLOQUE 16 Y ÁREA TIVACUNO y confirmó las glosas impugnadas con excepción de la glosa 3.7.1.2 ingresos provenientes de la negociación del IVA petrolero, generado por la adquisición de bienes y servicios; y, la glosa 3.7.2.3 Transporte ± Cálculo del ajuste del Ship or Pay, de conformidad con los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el considerando cuarto del fallo, a la vez que ratificó la firmeza de las glosas no impugnadas del Acta de Determinación No. 172110100130 de 28 de julio de 2011. Se dispuso también que ejecutoriado el fallo, y sin que exista recurso pendiente que resolver, la Autoridad demandada practique la liquidación correspondiente y de ser el caso inicie las acciones de cobro previstas en la Ley.

**FUNCIÓN JUDICIAL**  
Firmado por  
JOSE DIONICIO  
Suing Nagua  
C=EC  
L=QUITO  
CI=1706860440  
DOCUMENTO FIRMADO  
ELECTRÓNICAMENTE

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

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

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Con fecha 10 de enero de 2019, 16h28, la abogada Shariam Olmedo Armijos, Procuradora Fiscal designada por la Autoridad Tributaria demandada, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 14 de diciembre de 2018, las 15h02, mismo que fue calificado en auto de 21 de enero de 2019, las 11h39, de conformidad con los artículos 2, 3, 4, 6, 7, 8 y 10 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

**CUARTO: ADMISIÓN.-** Mediante auto de admisión de 9 de noviembre de 2020, las 8h24, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por la abogada Shariam Olmedo Armijos, Procuradora Fiscal designada por la Autoridad Tributaria demandada, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación del artículo 2 numeral 1 y artículo 8 numeral 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; y, por la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de motivación de la sentencia, refiriendo el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador y los artículos 273 y 139 del Código Tributario.

**QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación al mismo.

**SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa, realizado el 21 de diciembre de 2021, las 17h36, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana

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

**SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.-** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por lo que se declara el proceso válido.

**OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.-** Con fecha 22 de julio de 2022, 12h22, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

**NOVENO: ERROR ALEGADO.-** La recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 14 de diciembre de 2018, las 15h02, incurre en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación del artículo 2 numeral 1 y artículo 8 numeral 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; y, en la **causal quinta** del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de motivación de la sentencia, con relación al artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y los artículos 273 y 139 del Código Tributario.

**DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.-** Las normas que la institución recurrente refiere como infringidas, con fundamento en la causal primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación son: **a) Artículo 2 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *“Concepto de Renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.”* **b) Artículo 8 numeral 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *“Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:¼ 10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador¼.”* **c) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“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:<sup>1/4</sup> 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:<sup>1/4</sup> 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.<sup>o</sup> **d) Artículo 273 del Código Tributario.-** *“Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.<sup>o</sup> e) Artículo 139 del Código Tributario.-* *“Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.<sup>o</sup> .*

**DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LAS CAUSALES PRIMERA Y QUINTA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.-** **A. La causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación se constituye por: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.<sup>o</sup> .<sup>1</sup> B. La causal quinta* del artículo 3 de la Ley de Casación se constituye: *“Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.<sup>o</sup> .<sup>2</sup>*

**DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.-** **A.-** La institución recurrente para fundamentar su recurso en la causal primera del

<sup>1</sup> Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

<sup>2</sup> Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 5ta.

artículo 3 de la Ley de Casación, señala que respecto de la glosa 3.7.1.2 Ingresos provenientes de la negociación de IVA petrolero, generado en la adquisición de bienes y servicios, en el considerando cuarto de la sentencia recurrida, en la referida glosa no se aplicó el primer numeral del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual claramente se establece que constituyen renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso provenientes del trabajo, capital o de ambas, en concordancia con el artículo 8 numeral 10 de la LRTI en el cual se indica que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana cualquier ingreso percibido por las sociedades. Manifiesta que en el presente caso la parte actora alegó la improcedencia de la glosa ya que habría suscrito un convenio de explotación petrolera con el estado Ecuatoriano, en el cual se pactó estabilidad tributaria; sin embargo, cuando la tarifa del IVA subió respecto a la contenida en el acuerdo, fue necesario que las partes suscriban un convenio adicional en el cual los valores correspondientes a este incremento del IVA serían compensados con barriles de petróleo. Que los ingresos generados por estos barriles de petróleo entregados para compensar el cambio de la tarifa del IVA no fueron considerados por el contribuyente como un ingreso, no obstante, jamás justifica por qué llega a esa conclusión. Señala que la norma referida era aplicable, por cuanto dicha norma fue considerada por la Administración Tributaria para fundamentar el acto administrativo impugnado y porque la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 2 establece que se considera renta: *“ los ingresos de fuente ecuatoriano obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”* en concordancia con el artículo 8, numeral 10 en el cual especifican ingresos de fuente ecuatoriana *“ otros ingresos que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.”* . Por lo tanto si lo que está en discusión era si esos barriles entregados por compensación corresponden un ingreso gravado o no, se debía aplicar las normas que regulan tal situación. Así mismo en aplicación de la norma citada, el juez hubiera podido decidir sobre el asunto principal sobre el cual se trabó la litis; es decir, si este ingreso de barriles compensados es un ingreso sujeto al pago del Impuesto a la Renta. El SRI manifiesta que la compensación pagada por el Estado al consorcio consiste en la transferencia de barriles de petróleo por un valor equivalente a la liquidación de IVA, a la que el contribuyente tenía derecho por la cláusula de estabilidad del contrato de participación. Este punto es neurálgico pues de la calificación jurídica de la naturaleza de dicha obligación se desprende aquella de pago del Impuesto a la Renta por el valor entregado. Señala que el Estado se obligó a la entrega de un valor (expresado en barriles) por el incumplimiento del acuerdo contractual. No se debe incurrir en el error de pensar que dicho valor se entregaba como reembolso del IVA que no fue reembolsado, sino como una nueva obligación por parte del Estado. El hecho de que dicho incumplimiento se haya causado por el no reembolso del IVA pagado por el contribuyente es simplemente el antecedente de dicha obligación. La obligación inicial del Estado, contenida en la cláusula de estabilidad, era aquella de no modificar el régimen tributario

aplicable al contribuyente. Debido a que existió una modificación en el régimen tributario como es la tarifa del IVA, se realizó un acuerdo nuevo donde se origina una nueva obligación. Para analizar si este ingreso debe o no causar impuesto a la renta se debe analizar la nueva obligación contraída, es decir el acuerdo de compensación del cambio de la tarifa del IVA con barriles de petróleo, ya que el contribuyente y la Sala confunden éste con una devolución de IVA. Para determinar si respecto a este ingreso (proveniente de compensación de petróleo por cambio de condiciones tributarias), se debe determinar si el mismo forma parte de la renta del contribuyente de conformidad con la Ley, y en caso de considerarse renta, si ésta se encuentra exenta. El pago por parte del Ecuador de estos barriles se trata de: 1) un ingreso, 2) de fuente ecuatoriana, 3) obtenido a título gratuito, 4) derivado del contrato administrativo en el que el Consorcio es parte y ejecuta prestaciones (realiza un trabajo), 5) consistente en una especie. Por consiguiente, cumple con todos los requisitos para considerarse un ingreso, y se lo debe entender como tal para efectos de la Ley de Régimen Tributario Interno. Afirma la institución recurrente que una vez que se verifica que el ingreso cumple con las condiciones para considerarse renta, el efecto inmediato que la ley le otorga al ingreso es considerarlo como gravado. Este es un principio general que maneja nuestra legislación, cuya única excepción radica en que el ingreso se considere exento, cuando los ingresos se declaren exentos, la obligación tributaria nació porque se realizó el hecho generador, pero no se exige su cumplimiento por establecerlo así la ley como excepción. Estas excepciones son taxativas, dado que las exenciones sólo nacen si la ley las prescribe como tales, exención que en este caso no existe. En el presente caso, la compensación es parte de la renta del contribuyente de acuerdo a lo prescrito por la Ley de Régimen Tributario Interno. Asimismo, no constituye una exención al no estar descrita en ningún supuesto del artículo 9 del mismo cuerpo legal, la cual establece hipótesis taxativas de exenciones. Por lo tanto la compensación existente a fin de solventar el cambio de la tarifa del IVA constituye un ingreso que indudablemente grava Impuesto a la Renta. Es así que en la glosa en cuestión el punto de debate de las partes se centró en establecer si el valor glosado debía o no ser considerado como un ingreso gravado, en este sentido la Sala debía considerar la norma en la cual se encuentran detallados cuales son los ingresos gravados del impuesto a la renta para posteriormente concluir si el valor era o no ingreso gravado. Así tenemos que en el presente caso la Administración determina que el valor glosado es un ingreso gravado ya que efectivamente el mismo corresponde a ingresos que obtuvo la parte actora los cuales constituyen renta gravada al amparo de la normativa ecuatoriana, sin embargo la Sala no aplica las normas correspondientes a ingresos y determina que el valor glosado no es uno gravado. Señala que por lo mencionado en párrafos anteriores en la sentencia no se aplicó esas normas, es más no existe ninguna norma aplicada dentro de esa glosa, ya que la Sala únicamente consideró cláusulas contractuales del convenio de compensación de barriles de petróleo entregadas en forma de compensación por el cambio de la tarifa del IVA que cambió desde la suscripción del contrato de explotación. En virtud de

lo mencionado es claro que al tratarse sobre ingresos gravados, se debía aplicar la norma en la cual se regula específicamente esta situación, como son las normas que se consideran infringidas y decidir sobre el fondo de la litis. Continúa señalando el SRI que dentro de la presente glosa el Tribunal no incluyó el análisis de ninguna norma sustantiva dentro de su resolución, ya que únicamente consideró documentos suscritos entre las partes lo cual hace aún más evidente la falta de aplicación de las normas alegadas. La falta de aplicación de la norma sustantiva provocó que el juzgador llegue a resolver respecto a la glosa, en la cual se indicó que se trataba de una compensación de barriles de petróleo que produjo ingresos adicionales, entregándoles a estos ingresos la calidad de exentos, únicamente basándose en acuerdos contractuales. El Estado al notar que se ocasionaría un incumplimiento respecto a las condiciones tributarias decidió compensar este cambio de condiciones con la entrega de los barriles de petróleo, respecto a los cuales cabe determinar si los mismos constituyen un ingreso, para lo cual corresponde determinar si el mismo forma parte de la renta del contribuyente de conformidad con la Ley, y en caso de considerarse renta, una vez que se verificó que el ingreso cumple con las condiciones para ello, y conociendo que respecto a estos barriles compensados el contribuyente recibió ingresos, y que de los mismos no existe ninguna exención aplicable al efecto que identifique que los barriles compensados se encuentran exentos conforme a los supuesto del artículo 9 de la LRTI, la cual establece hipótesis taxativas de exenciones. Por lo tanto, la compensación existente a fin de solventar el cambio de la tarifa del IVA constituye un ingreso que indudablemente grava Impuesto a la Renta. Finalmente señala que si el Tribunal A quo hubiera aplicado los artículos infringidos hubiera determinado que los ingresos provenientes del convenio de compensación generaban ingresos adicionales sobre los cuales correspondía considerarlos como ingresos gravados, ya que los mismos no cuentan con ninguna exención, en virtud de lo cual hubiera confirmado la legalidad de la glosa.

**B.-** Respecto de la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación la institución recurrente se refiere a la glosa 3.7.2.3 Transporte ± Cálculo del Ajuste Ship or Pay y señala que el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República y el artículo 273 del Código Tributario establecen claramente que uno de los requisitos que debe contener la sentencia es la motivación, que se cumple cuando el servidor que emite el acto administrativo, resolución o fallo, enuncia las normas o principios jurídicos en que se funda y explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. La Corte Constitucional ha señalado que la motivación para que sea adecuada, debe reunir tres requisitos, que son: razonabilidad, lógica, y comprensibilidad o comprensión efectiva. Señala que en el acto administrativo impugnado se determinó el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2007 a cargo de la parte actora y específicamente sobre la Glosa Ship or Pay, la Administración estableció que el

valor de USD 42.113.215,50 corresponde a un gasto no deducible, por no haberle permitido obtener o mantener renta. Es así que la actora celebró un contrato para transportar crudo a través del Oleoducto de Crudos Pesados OCP, en el cual tenía una cantidad reservada máxima anual de crudo de USD 52.115.057,23, misma que no fue utilizada en su totalidad durante el periodo fiscal 2007, efectivamente solo se transportó USD 10.001.841,73 conforme a los reportes de facturación del Bloque 15. Sin embargo, el contribuyente habría tomado la totalidad del valor de crudo reservado constante en el contrato como un gasto deducible de transporte, cuando el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que se consideran deducibles únicamente aquellas erogaciones que tengan relación con la generación de los ingresos sujetos al pago del Impuesto a la Renta (valores transportados efectivamente). De lo mencionado, la Sala establece que el acto administrativo motivó indebidamente la glosa en cuestión cuando concluye: *“... pues como se ha dejado señalado motivar es subsumir los hechos a la norma, no solo en la forma de expresar las razones explicativas y justificativas de la decisión, sino que una adecuada motivación implica la convicción o persuasión que debe existir en las razones expuestas, sin que necesariamente deba convencer, sino que al menos esté encaminada a lograr tal convencimiento. Propósito que no se alcanza con los razonamientos expuestos por la autoridad demandada/4°*. Que la Sala yerra al establecer que el acto no cuenta con la adecuada motivación por no haber permitido que los jueces del Tribunal conformado para el efecto puedan convencerse de que la misma fue adecuada y de esta manera emitir su criterio. Señala que los requisitos que se deben verificar a efecto de determinar la correcta o incorrecta motivación son: la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad o comprensión efectiva; éstos son los componentes que el juez debió analizar en conjunto con los fundamentos de hecho y de derecho para resolver finalmente si existió una adecuada motivación del acto impugnado. Ante esto se debe destacar que la motivación del acto administrativo consiste en la enunciación de los presupuestos de hecho y su vinculación a las normas jurídicas que han sido determinantes particulares que se encuentran cumplidos en la Glosa en cuestión y por su parte no existe falta de motivación por el solo hecho que los contribuyentes no se encuentren de acuerdo con las conclusiones a las que ha llegado la Administración Tributaria en estricto ejercicio de su facultad determinadora. Es aún más evidente que la sentencia no se encuentra debidamente motivada cuando dentro del análisis que efectúa en lugar de emitir su pronunciamiento sobre los elementos que conforman la motivación, realiza un análisis de la legalidad del acto al indicar: *“ el Contrato para la Construcción y operación del Oleoducto de Crudos Pesados y prestación del Servicio Público de Transporte de Hidrocarburos suscrito entre el Estado ecuatoriano y el Oleoducto de Crudos Pesados (OCP) Ecuador S.A. el 15 de febrero de 2001, todos estos, documentos públicos que contiene la normativa que le permitió a la compañía pactar libremente como tuviere a bien convenir la tarifa por transporte, por lo que no se evidencia que habiendo contratado una capacidad reservada determinada por la que se acordó una tarifa*

específica, se deba desconocer el gasto, por no utilizar la capacidad reservada por el máximo estimado. Así el numeral 14 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce la deducción de: *Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio, exclusivamente identificados con el giro normal del negocio y que estén debidamente respaldados en contratos, facturas, o comprobantes de ventas y por disposiciones legales de aplicación obligatoria*. De la norma citada y de los hechos controvertidos este tribunal llega al convencimiento que como se ha mencionado en líneas anteriores el Consorcio incurrió en el gasto por concepto de Ship or Pay durante el ejercicio 2007, al amparo de los contratos suscritos con OCP Ecuador, así como en atención a las disposiciones contenidas en el Decreto Ejecutivo No. 126; el Reglamento para la Construcción y Operación de Ductos Principales Privados para Transporte de Hidrocarburos contenido en el Decreto Ejecutivo No. 592 publicado en el Registro Oficial No. 129 de 27 de julio de 2000, entre otros, sin que la motivación de la glosa levantada por Ship or pay se ajuste a los argumentos esgrimidos por la Autoridad Tributaria, y sin que se pueda desconocer que el gasto incurrido, fue necesario para obtener mantener y mejorar los ingresos gravados, en tanto están, directamente relacionados con el giro del negocio, pues de otro modo, no hubiere podido transportar el crudo producido, lo que este caso tiene directa relación con el objeto para el que fue construido el oleoducto.º. Afirma la casacionista que la Sala procede a revisar la legalidad de la Glosa a la cual considera que no está *adecuadamente motivada* y llega a concluir cuales eran las normas que se debían aplicar para analizar los hechos ocurridos dentro de la misma, desviando su atención del que ellos mismo han indicado como el principal fundamento para dar de baja la glosa indicada, el cual es *debidamente motivación*. No correspondía dentro del análisis realizado por el juzgador, en el cual debían constar los fundamentos por los cuales se puede determinar que el acto no se encuentra motivado, un análisis de la legalidad del acto pronunciándose respecto a cuales de los artículos del gasto son deducibles. Es más como lo indica el fallo de la Corte Nacional 265-2006, la falta de motivación implica falta de fundamentos lo cual no ha ocurrido en el presente caso como se ha indicado con anterioridad, el acto cuenta con los hechos y los fundamentos que le corresponden, es más dentro del fallo 265-2006 se ha dejado en la confusión del razonamiento o que los fundamentos de hecho y/o derecho se hayan apreciado de forma inadecuada, lo cual no lleva a concluir que la resolución (acto administrativo) se encuentra inmotivada. Este análisis de la Sala incorrecto al intentar fundamentar la falta de motivación en un análisis sobre deducibilidad de la Glosa, tampoco guarda coherencia con los elementos que debe tener la motivación, que son: razonabilidad, lógica, y comprensibilidad o comprensión efectiva, que de ninguna manera han sido establecidos por la Sala, sin embargo de lo cual se declaró la falta de motivación de la Glosa. A continuación el SRI en su recurso menciona que en la sentencia se analizó la Glosa considerando las siguientes premisas: Premisas fácticas: - La Sala determina que la glosa no está *adecuadamente motivada* fundamentada en que la motivación implica

la persuasión de las razones y justificaciones del acto, afirmando así que la Glosa no ha logrado el convencimiento en los juzgadores. - La Sala indica que el razonamiento de la Administración se basa en percepciones económicas y financieras no comprobadas. - Adicionalmente dentro de los fundamentos con los cuales califica a la motivación del acto como inadecuada se encuentran fundamentos correspondientes a un análisis de legalidad del acto no concordantes con la adecuada motivación que indican carecería el acto. Premisa normativa: - El literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador en el cual indican que uno de los requisitos de las sentencias y de los actos administrativos es la motivación. - Los artículos 63 y 103 del Código Tributario disponen que el acto administrativo debe estar debidamente motivado. - La Corte Constitucional ha indicado que los requisitos de la motivación son: razonabilidad, lógica, y comprensibilidad o comprensión efectiva, los cuales deben analizarse a fin de determinar la existencia o no de motivación. Conclusión: - La Sala concluye que el acto no está debidamente motivado ya que los juzgadores no han llegado al convencimiento respecto al acto impugnado. Como se puede apreciar la conclusión del Tribunal se basa en una premisa errada, ya que han calificado como indebida o no adecuada la motivación con la que cuenta el acto impugnado únicamente a través del convencimiento al que pudieron llegar los juzgadores del mismo y no a la luz de los requisitos de motivación que ha brindado la Corte Constitucional. Adicionalmente no se fundamentan en las normas correspondientes a la motivación (requisito indispensable) que deben tener los actos y también las sentencias, así mismo dentro de la misma no se han brindado fundamentos suficientes que permitan comprender lógicamente conforme a los fundamentos de hecho y de derecho por los cuales el acto no era razonable, lógico y comprensible. Incluso se ha confundido el escaso fundamento que se pretendió dar para calificar la inadecuada motivación del acto con un control de legalidad del mismo manifestando que el gasto era deducible, por tanto no es congruente que por una parte se establezca que ha existido falta de motivación del acto y por otro lado dentro del mismo punto se haga un análisis respecto a si el gasto era o no deducible. Concluye señalando que no existe motivación en esta parte del fallo, al no haberse enunciado el fundamento legal o jurisprudencial correspondiente y al basarse en una premisa errada. Por tanto, el Tribunal A quo no cumple con los requisitos exigidos por la Ley y viola una de las garantías del debido proceso, esta es la motivación.

**DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en las causales primera y quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, admitidas por el Conjuez de la Sala, procederá a analizar primero la relacionada con la falta de motivación por los efectos que produciría de

encontrarse procedente; para hacerlo, considera:

**13.1. Causal quinta.- Falta de motivación: i.** La motivación consiste en una <sup>a</sup> (1/4) *operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.*<sup>o</sup>. Para Fernando de la Rúa la motivación de la sentencia es definida como <sup>a</sup> (1/4) *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.*<sup>o</sup>.<sup>3</sup> **ii.** La motivación, que con la Ley de Casación, por lo general se la aceptó con sustento en la causal quinta del artículo 3, por considerarse que equivalía a la falta de requisitos, ha sido una preocupación de la Corte Nacional y de la Corte Constitucional, esta última que construyó lo que se denominó test de motivación, con los parámetros de lógica, comprensibilidad y razonabilidad, de los cuales la misma Corte Constitucional se apartó en la sentencia No. 1158 de octubre de 2021. Su trascendencia es indudable, especialmente por los efectos que produce su presencia en una decisión de autoridad pública como es una sentencia; **iii.** El recurrente cuestiona la sentencia porque a su decir el Tribunal juzgador en la glosa <sup>a</sup> 3.7.2.3 Transporte ± Cálculo del Ajuste Ship or Pay<sup>o</sup> procede a revisar la legalidad de la Glosa a la cual considera que no está @decuadamente motivada@y llega a concluir cuales eran las normas que se debían aplicar para analizar los hechos ocurridos dentro de la misma, desviando su atención del que ellos mismo han indicado como el principal fundamento para dar de baja la glosa indicada, la @indebida motivación@**iv.** En la sentencia, el Tribunal de instancia considera que la glosa no se encuentra adecuadamente motivada, toda vez que la Administración entró a analizar un acuerdo privado mas no los efectos tributarios que dicho acuerdo pudo generar en su aplicación <sup>a</sup> esencial<sup>o</sup>, que más allá de evidenciar las operaciones entre partes relacionadas que no es tema de discusión, basa su glosa en percepciones económicas y financieras no comprobadas o al menos no evidenciadas en el acto de determinación; **v.** Confrontados los argumentos vertidos por el Tribunal en su decisión con los esgrimidos por el recurrente, se encuentra que se realiza el ejercicio de confrontar los hechos, los fundamentos de la glosa esgrimidos por la Administración Tributaria, con la normativa aplicable, artículo 10.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que regula los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio; concluye disponiendo la baja por indebida motivación; **vi.** La Sala no encuentra en el análisis realizado por el Tribunal, que se configure el vicio de falta de motivación, pues esgrime las razones por las que considera que la glosa no procede; **vii.** Por lo indicado, el vicio no procede y se lo rechaza.

**13.2. Causal primera.- i.** La **falta de aplicación:** <sup>a</sup> *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y*

---

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

*desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*<sup>4</sup> **ii.** El recurrente cuestiona la decisión sobre la glosa 3.7.1.2 Ingresos provenientes de la negociación de IVA petrolero, generado en la adquisición de bienes y servicios, porque no se aplicó el primer numeral del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se establece que constituyen renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso provenientes del trabajo, capital o de ambas, en concordancia con el artículo 8 numeral 10 de la LRTI en el que se indica que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana cualquier ingreso percibido por las sociedades; **iii.** La sentencia establece que los valores remanentes que erradamente han sido considerados como ingresos adicionales, no lo son, sino que forman parte de los saldos que la contratista arrastra en concepto de compensación de IVA a que tiene derecho, que así consta en el proceso y que así ha sido admitido por la administración tributaria; señala además que no desconoce que cualquier ingreso adicional que perciba el consorcio pueda ser determinado por la autoridad tributaria; **iv.** De la referencia a lo resuelto por el Tribunal de instancia se tiene que la razón por la que se da de baja el cargo, es porque no se ha justificado que se traten de valores distintos a los provenientes de la compensación que la Administración reconoce como procedente, sino que se trata de saldos que arrastra, con sustento en el mismo antecedente, las condiciones contractuales a las que de manera expresa se somete el Estado ecuatoriano; al no tratarse de una diferencia proveniente de otra fuente, no justifica su gravamen, pues distinto fuera, por ejemplo que entregada la compensación, los barriles de petróleo generaren ingresos que superen el monto compensado, en cuyo caso, sería perfectamente factible que se graven como otros ingresos, como expresamente reconoce el propio Tribunal en la decisión cuestionada; de esta forma, la Sala no encuentra justificación válida para que el Tribunal haya debido aplicar las normas que la Administración considera como falta de aplicación; **v.** Al no configurarse el vicio alegado se lo desecha.

**DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.-** 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** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 14 de diciembre de 2018, las 15h02, dentro del juicio de impugnación No. 17503-2011-0089. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

---

<sup>4</sup> Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**



184350768-DFE

Juicio No. 17503-2011-0089

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 30 de agosto del 2022, las 16h08. **VISTOS:** a) Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 18 de agosto de 2022, las 10h37, y transcurrido el término legal señalado para el efecto, se procede a resolver lo solicitado por la parte demandada en los siguientes términos: **Antecedentes: 1)** El abogado Iván Andrés Cevallos Pachacama, como procurador fiscal debidamente legitimado y autorizado en este proceso, en escrito presentado el 17 de agosto de 2022, 16h47, interpuso recurso horizontal de aclaración de la sentencia dictada el 29 de julio de 2022, 9h47, en el cual manifiesta: *“ b. La sentencia dictada por este Tribunal de Casación, de fecha 29 de julio de 2022, en su parte considerativa señala: (13.2/4) El Tribunal de Casación, en el citado punto, se limita a copiar partes de la resolución del Tribunal A quo, por lo que no deja claro cuáles son los valores que @rróneamente@ considera la Administración como ingresos adicionales, y que en (sic) corresponden al arrastre en concepto de compensación de IVA.º ”* **2)** En providencia de fecha 18 de agosto de 2022, las 10h37, el Juez Nacional, ponente en la causa, Dr. José Suing Nagua, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte. **3)** Corrido traslado con el recurso horizontal interpuesto, no se ha dado contestación al mismo. **4)** Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de aclaración en los siguientes términos: En lo principal, se realizan las siguientes consideraciones: **PRIMERO.-** El recurso de aclaración se encontraba previsto en el artículo 274 del Código Tributario que disponía: *“La aclaración tendrá lugar si la sentencia fuere obscura,º”,* actualmente el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, dispone: *“La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura...º”*; y, el artículo 255 segundo inciso del COGEP, establece que: *“La solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.º”* **SEGUNDO.-** La institución recurrente solicita que se aclare la sentencia pues considera que el punto 13.2 del fallo, se limita a copiar partes de la resolución del Tribunal A quo y no queda claro cuáles son los valores que la Administración considera como ingresos adicionales y que en realidad corresponden al arrastre en concepto de compensación de IVA. Al respecto este Tribunal de Casación observa que en el numeral iv) del considerando 13.2 del fallo, se ha expuesto con claridad el criterio de este Tribunal para concluir que no se ha configurado el vicio alegado y así desecharlo, pues correspondió al Tribunal A quo en virtud de la prueba evacuada en la instancia, determinar los valores que forman parte de los saldos que la actora arrastraba en concepto de compensación de IVA. Por lo que, esta Sala especializada ha resuelto lo que le correspondía conocer en casación, y se observa que la sentencia es muy clara y que en ella se han resuelto los puntos controvertidos, es decir se han contemplado los presupuestos fácticos y jurídicos que fueron sometidos a decisión, por lo que la petición formulada carece de fundamento, y no cumple con los requisitos establecidos en el anterior artículo 274 del Código Tributario, ni con los artículos del Código Orgánico General de Procesos antes citados. Por lo anterior, se rechaza el pedido de aclaración interpuesto.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

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

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

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

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**



182204463-DFE

Juicio No. 17751-2013-0060

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

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 29 de julio del 2022, las 11h38. **VISTOS:** El doctor Oscar Terán Terán, como abogado defensor debidamente autorizado por el señor Santiago Arias Velasco, Presidente del Quito Tennis y Golf Club, interpuso recurso de casación en contra del auto emitido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, el 18 de enero de 2013, las 16h24, dentro del juicio de impugnación No. 2006-24265.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-** La Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, en su auto declaró que ha concluido el proceso disponiendo el archivo definitivo de la causa, debiéndose oficiar al Director Metropolitano Tributario del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito para los fines pertinentes; y, que la Secretaria Relatora encargada de la Sala, notifique el auto conforme lo dispone la referida disposición transitoria.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Con fecha 25 de enero de 2013, 14h20, el doctor Oscar Terán Terán, como abogado defensor debidamente autorizado por el señor Santiago Arias Velasco, Presidente del Quito Tennis y Golf Club, interpuso recurso de casación en contra del auto referido, mismo que fue calificado en auto de 29 de enero de 2013, las 9h02; en los términos de los artículos 2, 4, 5, 6, 7, 8 y 10 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

**CUARTO: CONSULTA DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA.-** Mediante auto de fecha 21 de junio de 2013, las 8h10, el Tribunal de Conjuces de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso suspender la tramitación de la causa y elevar en consulta el expediente a la Corte Constitucional, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 0060-11-CN/ 20 de 06 de febrero de 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1549-CCE-SG-NOT-2020 de 3 de marzo de 2020 para la prosecución del recurso.

**QUINTO: ADMISIÓN.-** Mediante auto de admisión de 23 de febrero de 2022, las 10h48, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, siendo que el recurrente fundamenta su recurso de casación en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, señalando de manera general los vicios de falta de aplicación y aplicación indebida de los artículos: 8 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, 75, 76, 133, 168 y 426 de la Constitución de la República, 7 del Código Civil, 157 y 212 del Código Tributario, 19 de la Ley de Casación, el Decreto Legislativo dictado por la Asamblea Nacional Constituyente, publicado en el Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de 1994; y, el precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Sala especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, sin diferenciar en su recurso con claridad qué normas acusa de falta de aplicación y cuáles de aplicación indebida.

**SEXTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 4 de marzo de 2022, 15h38, el abogado Juan Alvarracín Criollo, ofreciendo poder o ratificación del Director Metropolitano Tributario del GAD del Distrito Metropolitano de Quito, da contestación al recurso y solicita que sea rechazado y que se ratifique el auto dictado por el Tribunal A quo.

**SÉPTIMO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa realizado el 5 de mayo de 2022, las 10h32, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de

ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuetz 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, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. En esta causa, con fecha 17 de junio de 2022, ha presentado excusa la doctora Rosana Morales Ordóñez, conforme consta a fojas 59 del expediente de casación, misma que no ha sido aceptada por los otros miembros de la Sala en auto de fecha 24 de junio de 2022, fojas 61 y 62 del expediente, en virtud de que determinaron que la doctora Morales realizó actuaciones que no pueden considerarse suficientes para que se acepte la excusa, al no encontrarse en riesgo la imparcialidad u objetividad que debe observarse para la resolución de los procesos judiciales, por lo que fue negada su excusa y le corresponde continuar en el conocimiento de la causa.

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

**NOVENO: AUTOS PARA RESOLVER.-** Con fecha 4 de julio de 2022, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

**DÉCIMO: ERRORES ALEGADOS.-** La recurrente considera que el auto impugnado incurre en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por los vicios de falta de aplicación y aplicación indebida de los artículos: 8 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos, 75, 76, 133, 168 y 426 de la Constitución de la República, 7 del Código Civil, 157 y 212 del Código Tributario, 19 de la Ley de Casación, el Decreto Legislativo dictado por la Asamblea Nacional Constituyente, publicado en el Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de 1994; y, el precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Sala especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, sin diferenciar en su recurso con claridad qué normas acusa de falta de aplicación y cuáles de aplicación

indebida.

**DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.-** Las normas que la compañía recurrente refiere como infringidas son: **a) Artículo 8 de la Convención Interamericana de los Derechos Humanos.-** *“Garantías Judiciales<sup>1/4</sup>°.* **b) Artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”.* **c) Artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“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:<sup>1/4</sup>°.* **d) Artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“Las leyes serán orgánicas y ordinarias. Serán leyes orgánicas: 1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución. 2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales. 3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados. 4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral. La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional. Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.”.* **e) Artículo 168 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: 1. Los órganos de la Función Judicial gozarán de independencia interna y externa. Toda violación a este principio conllevará responsabilidad administrativa, civil y penal de acuerdo con la ley. 2. La Función Judicial gozará de autonomía administrativa, económica y financiera. 3. En virtud de la unidad jurisdiccional, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución. 4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales. 5. En todas sus etapas, los juicios y sus decisiones serán públicos, salvo los casos expresamente señalados en la ley. 6. La sustanciación de los procesos en todas las materias, instancias, etapas y diligencias se llevará a cabo mediante el sistema oral, de acuerdo con los principios de concentración, contradicción y dispositivo.”.* **f) Artículo 426 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades*

*administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente. Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.*°.

**g) Artículo 7 del Código Civil.-** *“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes:¼°.*

**h) Artículo 157 del Código Tributario.-** *“Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.*°.

**i) Artículo 212 del Código Tributario.-** *“Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes: 1. Incompetencia del funcionario ejecutor; 2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante; 3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal; 4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida; 5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código; 6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión; 7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes; 8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan; 9. Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y, 10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.*°.

**j) Artículo 19 de la Ley de Casación.-** *“Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte*

*Suprema de Justicia. La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema. Igualmente la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación. La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución.<sup>o</sup>.*

**DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- A. La causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.<sup>o</sup>”<sup>1</sup>*

**DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.-** En la fundamentación de su recurso, la casacionista refiere en un acápite *“La falta de aplicación de normas de derecho determinantes en la parte dispositiva<sup>o</sup>”,* y señala que en el auto impugnado la Sala toma la decisión de archivar el proceso pues el actor *“no ha consignado valor alguno que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo dispone el Art. 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la décima disposición transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial N°583 de 24 de Noviembre del 2011<sup>o</sup>”.* Señala que mediante esta decisión, la Sala no ha aplicado el artículo 426 de la Constitución Política, y no lo ha hecho, puesto que no ha aplicado directamente las normas de la Convención Interamericana de Derechos Humanos y de la Constitución ecuatoriana. Así, señala el artículo 8 de la Convención Americana que garantiza el derecho a la defensa y dice que las normas aplicadas por la Sala en su auto, contraviniendo lo dispuesto en esa norma de la Convención Americana, viola el derecho a la defensa pues lo condicionan. La Sala tampoco ha aplicado el artículo 75 de la Constitución que garantiza la gratuidad de la justicia ya que las normas aplicadas por la Sala en su auto, contravienen lo dispuesto en la Constitución y obligan a quienes han interpuesto excepciones en un procedimiento coactivo, a consignar al Estado el valor de

---

<sup>1</sup> Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

la deuda que se pretende cobrar más los intereses y costas. Que el artículo 76 garantiza el debido proceso y que en el literal a) del numeral 7, incluye como garantía de éste la prohibición de ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. Las normas aplicadas por la Sala en su auto, contraviniendo lo dispuesto en la Constitución, establecen que los jueces ordenen el archivo de los procesos judiciales de excepciones a la coactiva ya iniciados y que se encuentren en cualquier etapa, si es que no se ha hecho la consignación de los valores. De manera que se está privando del derecho a seguirse defendiendo, limitándolo a una condición que no existía cuando se inició el procedimiento judicial. Que el artículo 168 garantiza que los órganos de la Función Judicial gozan de independencia y que las normas aplicadas por la Sala en su auto, obligan a los jueces a archivar los procesos iniciados contra el Estado mediante juicios de excepciones a la coactiva, obligando a los jueces a actuar en pro de los intereses de una de las partes (el Estado), impidiendo que éstos decidan conforme los méritos del proceso. De manera que las normas aplicadas por la Sala son contrarias a los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, que a su vez están consagrados en convenios internacionales que les permiten ejercer su derecho a la defensa y el acceso gratuito, irrestricto, incondicional e ilimitado a la justicia. Manifiesta que la exigibilidad de una consignación cualquiera y más aún una consignación total de obligaciones tributarias no exigibles constituye una figura violatoria de garantías. Más aún cuando esas normas jerárquicamente superiores están concebidas para asegurar el derecho de los contribuyentes a plantear y presentar todos los argumentos de defensa a sus derechos, en relación a la determinación de sus obligaciones tributarias ante los jueces competentes. Manifiesta que por mandato del artículo 426 de la Constitución, estas normas de jerarquía superior debían ser aplicadas directamente por la Sala en lugar de aplicar las normas de menor jerarquía, manifiestamente inconstitucionales.

En un segundo acápite fundamenta la *“Falta de aplicación de precedentes jurisprudenciales determinantes en la parte dispositiva”*, y señala que según el artículo 19 de la Ley de Casación *“la triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.”*. Así, la Sala en su auto no habría aplicado precedentes jurisprudenciales obligatorios que existen sobre la materia de esta causa: la exoneración de tasas e impuestos fiscales y municipales a favor de su representada, constante en el Decreto expedido por la Asamblea Nacional Constituyente publicado en el Registro Oficial No. 163 de 16 de diciembre de 1944. Señala que en el Recurso de Casación No. 113-2010 planteado por el Municipio contra una sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dictada a favor del Quito Tennis and Golf Club, ratificó la existencia del precedente jurisprudencial obligatorio alegado. En tal virtud, esta triple reiteración ya declarada por la propia Sala de lo Tributario de la ex Corte Suprema en varios fallos, debió ser acatada indivisiblemente y sin interpretación de ningún tipo. Sin embargo de lo anterior, la Sala no aplicó dicho precedente

jurisprudencial aplicable respecto de todos los juicios coactivos que el Municipio inició contra el Quito Tennis y Golf Club indebidamente, y que motivaron juicios de excepciones y particularmente de algunos cuya resolución se encuentra pendiente, como el presente juicio, y más aún cuando el propio Municipio en acatamiento del precedente jurisprudencial obligatorio, ya dio de baja todos los títulos de crédito que exigía originalmente por impuestos prediales y adicionales, eliminándolos de su contabilidad. Finalmente señala que en este proceso no correspondía consignación de nada, puesto que no existe obligación tributaria alguna.

En un tercer acápite fundamenta la *“Aplicación indebida de normas de derecho determinantes en la parte dispositiva”*, afirmando que la Sala toma la decisión de archivar el proceso en aplicación del artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la décima disposición transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial N° 583 de 24 de noviembre del 2011 y que la Sala no podía aplicar estas normas, pues además de ser inconstitucionales constituyen normas de jerarquía inferior al Código Tributario en materia tributaria, y por tanto son inaplicables cuando haya oposición. Señala que el artículo 158 del Código Tributario establece que la acción coactiva se ejercerá con sujeción a las disposiciones de ese Código y supletoriamente a las normas del Código de Procedimiento Civil. Solo si esas normas no dijeren algo respecto a determinadas situaciones, son aplicables las normas de procedimiento civil. Pero las normas especiales del Código Tributario expresamente regulan el procedimiento coactivo tributario y particularmente lo referente a medidas cautelares y consignación anticipada de valores para acceder a la justicia. Señala que supletorio no significa alternativo o complementario; por tanto, las normas que rigen el procedimiento coactivo tributario y sus excepciones son las del Código Tributario y no otras. Continúa señalando que tanto no se aplican al procedimiento esas normas, que la propia normativa aplicada dispone que sean aplicadas por *“Juzgadores y Juzgadoras de primera o segunda instancia, Tribunales Contenciosos Administrativos o de casación”*, nada dice respecto de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, y los excluye porque las excepciones que sustancian estos Tribunales se rigen por el Código Orgánico Tributario. Para concluir señala que las únicas normas existentes y aplicables a los procedimientos coactivos tributarios y a las excepciones contra éstos, son las normas del Código Tributario, ley orgánica especial, prevalente frente a cualquier otra ordinaria según el artículo 133 de la Constitución, a partir del artículo 157, y luego de sus excepciones, a partir del 212 en adelante. Finalmente, dice que no debieron aplicarse indebidamente las normas del Código de Procedimiento Civil introducidas por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, cuando la norma especial y orgánica es el Código Tributario y son esas normas las que debían aplicarse.

**DÉCIMO CUARTO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al auto de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, los aborda en forma conjunta por estar vinculados; y para hacerlo, considera: **i.** La **falta de aplicación** <sup>a</sup> *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*<sup>o</sup>.<sup>2</sup> **ii.** La **aplicación indebida** se produce <sup>a</sup> (1/4) *cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.*<sup>o</sup>. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse <sup>a</sup> (1/4) *por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.*<sup>o</sup>.<sup>3</sup> **iii.** El recurrente cuestiona el auto impugnado, porque considera que no debieron aplicarse indebidamente las normas del Código de Procedimiento Civil introducidas por la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, cuando la norma especial y orgánica es el Código Tributario y son esas normas las que debían aplicarse; y, porque la exigibilidad de una consignación cualquiera, constituye una vulneración de garantías más aun cuando establecen que los jueces ordenen el archivo de los procesos judiciales de excepciones a la coactiva ya iniciados, y que se encuentren en cualquier etapa, si es que no se ha hecho la consignación de los valores, de manera que se está privando del derecho a la defensa; **iv.** En el auto cuestionado se dispone el archivo de la causa, porque a criterio de los jueces autores del mismo, el coactivado debió dar cumplimiento a la disposición transitoria décima del decreto que pone en vigencia la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado que disponía que el coactivado debía consignar el valor del 100% de la obligación objeto del procedimiento de ejecución coactiva, que en el presente caso no ocurrió; **v.** La referida disposición establece que la reforma al Código de Procedimiento Civil sería aplicable a todas las leyes que contienen normativa en materia coactiva, incluso en los procesos que se encuentren en la Corte Nacional; **vi.** Analizado el auto en cuestión y el expediente de la causa, la Sala advierte la sentencia No. 60-11-CN/20, expedida por la Corte Constitucional, de la cual se desprende que resolvió: *“2. Declarar que el monto de la consignación para la suspensión coactiva establecido en la disposición cuarta para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, contenida en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, es contrario a la tutela judicial*

<sup>2</sup> Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359.

<sup>3</sup> Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318

*efectiva prevista en el artículo 75 de la Constitución; 3. Declarar que la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, es contraria a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, previstos en los artículo 75 y 82 de la Constitución.*º, y que ordena además a los operadores de justicia observar la declaratoria de inconstitucionalidad declarada; razón suficiente para concluir que resulta, a la fecha, inaplicable la referida disposición transitoria que fuera el fundamento para la expedición del auto cuestionado y el archivo de la causa; **vii.** Esta Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado en igual sentido, en la resolución expedida dentro del recurso de casación No. 17751-2012-0103. Por estas razones, se acepta el cuestionamiento al auto referido, por lo que el proceso debe volver al Tribunal de instancia para que resuelva la causa en lo principal, sin que sea menester analizar los demás cuestionamientos formulados por el recurrente.

**DÉCIMO QUINTO.- DECISIÓN.-** 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 **CASAR** el auto impugnado; y se dispone que el proceso regrese al Tribunal de instancia para que, con la misma integración de cuando se emitió el auto impugnado, o la que exista en la actualidad en el que forme parte el ponente, o mediante sorteo, si lo previamente señalado no fuera posible, para que a la mayor brevedad, resuelva lo que en derecho corresponda.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
**JUEZ NACIONAL (E)**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA  
**JUEZA NACIONAL**



180042278-DFE

Juicio No. 01501-2020-00013

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 1 de julio del 2022, las 10h50. **VISTOS:** El doctor Álvaro Agustín Vásquez Cueva, gerente general y representante legal de la compañía VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA., dentro del juicio de impugnación de pago indebido Nro. 01501-2020-00013, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 8 de enero de 2021, las 14h28, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, que rechaza la demanda y confirma la validez de la Resolución No. 9470 de 8 de octubre de 2019.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184 y 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** En virtud del sorteo de la causa realizado el 2 de febrero de 2022 a las 10h09, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (jueces titulares) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 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 Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la

doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** En escrito del 23 de febrero de 2021, las 14h15 (fs. 367 a 373 de los autos), el representante legal de la compañía VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA. presenta recurso extraordinario de casación, el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple requisitos de ley y se dispone subir los autos al superior en auto de 1 de marzo de 2021, las 09h14, conforme a lo señalado en el artículo 270 del COGEP y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

**CUARTO: ERRORES ALEGADOS.-** Mediante auto de 11 de mayo del 2021, las 12h34 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez temporal de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto acusando los siguientes vicios:

**4.1.** Por el **caso 2**, el cargo de la **falta de motivación**, infringiendo los arts. 76 numeral 7) literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 92 del Código Orgánico General de Procesos.

**4.2.** Por el **caso 5** el cargo de **falta de aplicación** de los arts. 15, 16, 122, 305 y 306 del Código Tributario.

**QUINTO: 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, conforme así también lo expusieron las partes durante la realización de la respectiva audiencia, por lo que declara la plena validez del mismo.

Cabe recalcar que a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia del jueves 23 de junio de 2022, las 13h00, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia de casación vía telemática para el día jueves 30 de junio de 2022, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el recurrente la compañía VAPCORPORACIÓN CÍA LTDA., abogado Felipe Coello Cordero; y, por parte del ente de control tributario seccional demandado, el abogado José Saud Sacoto, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la

misma.

La Sala entra a deliberar para la cual desconecta audio y video, al cabo de 15 minutos se reinstala para dar a conocer la decisión que, en forma unánime, ha llegado y se la expuso oralmente por parte del juez ponente. Se cumple ahora con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

**SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ADMITIDOS.-** La representante legal de la compañía VAPCORPORACIÓN Cia. Ltda., en el escrito de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso, alegó y manifestó:

**6.1.** En relación al **caso segundo** del artículo 268 del COGEP, señala que la Corte Constitucional, ha señalado que para que una sentencia se encuentre motivada, debe ser razonable, lógica y comprensible, test de motivación fijado por la anterior Corte Constitucional (sentencias 076-13-SEP-CC, caso No. 1242-10-EP, 227-12-SEP-CC, caso No. 1212-11-EP, 086-16-SEP-CC, caso No. 0476-13-EP); que la acusación se identifica en el punto 6.2.1, pues en el mismo se aprecia la carencia de lógica ya que no existe coherencia entre las premisas -normas y precedentes jurisprudenciales - y la conclusión expuesta por el Tribunal de instancia al manifestar refiriéndose a la resolución No. 009-13-SIN-CC, caso 0008-12-IN emitida por la Corte Constitucional que establece que la ley interpretativa se entiende vigente desde el momento de expedición y en la vigencia de la ley interpretada (presunción iuris et de iure), que significa que el alcance del art. 429 de la Ley de Compañías, en el sentido interpretado por la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, fue el mismo desde su expedición, por lo que en base a esta presunción, la empresa VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA., *“conocía de antemano que no era sujeto pasivo del impuesto de Patente Municipal, ni del impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales, durante los ejercicios 2016 al 2018”*. Argumentando que, si la ley interpretativa viene a aclarar el sentido de la ley anterior, reflejando la verdadera intención del legislador, mal podía VAPCORPORACIÓN CÍA LTDA., conocer o vislumbrar al tiempo que canceló los impuestos de patentes y de 1.5 por mil sobre los activos totales la verdadera intención del legislador, la cual es expresada en la interpretación dada al art. 429 de la Ley de Compañías mediante el art. 62 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial No. 309 el 21 de agosto de 2018, de ahí que tiene efecto retroactivo, y la intención y alcance que se le da a la ley interpretada, hace que lo pagado en concepto de esos tributos que no le correspondía pagar, hace incomprensible y carente de motivación la referida afirmación del Tribunal.

**6.2.** Respecto del **caso quinto** esto es la falta de aplicación de los arts. 15, 16, 122, 305 y 306 del Código Tributario, arguye que: *“siendo un hecho no controvertido que la compañía Holding canceló los impuestos de patentes y de 1.5 por mil sobre los activos totales por los años 2016, 2017 y 2018”,* correspondía al Tribunal determinar si se produjo o no un pago indebido en mérito del objeto de la controversia, esto es confirmar si la empresa en los referidos ejercicios fiscales tuvo o no ingresos gravados con el impuesto a la renta en virtud de lo establecido en el art. 429 de la Ley de Compañías y su norma interpretativa y con ello si tuvo o no la condición de sujeto pasivo de los tributos analizados. Su denuncia se funda en que: *“en ninguna parte de la normativa tributaria se establece que para presentar un reclamo de pago indebido sea requisito sine qua non interponer previamente un reclamo administrativo, justificando su actuar en el pronunciamiento vertido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en un tema -a su decir- similar, donde refiriéndose a un tema aduanero (1/4) El fallo referido no guarda relación con el objeto de la controversia, pues no son análogos un proceso de determinación aduanera, en el cual **SÍ** existió el nacimiento de la obligación tributaria y el contribuyente objetó el monto liquidado, con el pago por error de un tributo sobre el cual **NO** existía obligación tributaria alguna al no ser la persona jurídica sujeto pasivo de dichos tributos por mandato legal. La conclusión del Tribunal de instancia al no aplicar los arts. 122, 305 y 306 del Código Tributario, se torna ilógica e inaplicable, por cuanto el numeral 2 del art. 306 claramente establece que el reclamo administrativo de pago indebido se presentará ante la autoridad tributaria “Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena”, dicho de otro modo el reclamo de pago indebido permite al contribuyente recuperar el valor de un tributo pagado por un error en cuanto a la determinación o existencia de la obligación tributaria (1/4) En cuanto a los arts. 15 y 16 del Código Tributario considera que: “el Tribunal de instancia debía aplicar los artículos 15 y 16 del Código Tributario que, justamente, establecen cuando se produce el nacimiento de la obligación tributaria (1/4) se habría confirmado que, contrario a la tesis del GAD Municipal de Cuenca, la compañía no fue sujeto pasivo de los tributos de patentes municipales y de 1.5 por mil a los Activos Totales de los ejercicios fiscales 2016, 2017 y 2018, y que, por tanto, no se configuran los presupuestos jurídicos establecidos en la Ley para el hecho generador de dichos tributos y para que efectivamente exista una obligación tributaria (1/4)”* Pide se case la sentencia y se emita una de mérito que disponga el reintegro de lo pagado indebidamente.

**SÉPTIMO: CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN.**± Dentro del término concedido al efecto en el auto de admisión, el procurador judicial del GAD Municipal de Cuenca, da contestación al recurso de casación e igual lo hace en la audiencia convocada para conocer la causa, argumenta que los casos en que se apoya el recurso son improcedentes, la Sala debe rechazarlas y en

consecuencia confirmar la sentencia dictada por el Tribunal de instancia.

## **OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN. -**

**8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.-** El recurso de casación se fundamentada en el caso 2 y 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

*“Art. 268.- Casos. (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (¼) 5. Cuando 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.”*

**8.2.- CASO 2 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.-** Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegada falta de motivación y la decisión incompatibilidad denunciadas por el recurrente y admitidas por el Conjuetz, las cuales de configurarse, tiene el efecto de producir la nulidad del fallo, al tenor de lo ordenado en la normativa relativa al planteamiento del problema jurídico; en este contexto, las normas de derecho que el recurrente considera infringidas son:

### **Constitución de la República del Ecuador**

*“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.*

### **Código Orgánico General de Procesos**

*“Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las*

*sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.*

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

**8.2.1.- Alcance doctrinario del error al amparo del caso segundo.-** El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación.

**8.2.2.-** En lo que respecta al vicio, sobre la motivación; muchos y diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra *“La Casación Control del Juicio de Hecho”*, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta:

*“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”.*

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

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

*fallo y decidir su aceptación o impugnación°.*

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

*“ ¼la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido proceso°.*

Es claro entonces, que la motivación es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la *litis* del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas. Con lo manifestado se pasa a analizar el vicio de falta de motivación alegado infringiendo los arts. 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 92 del COGEP según dice, se ha cometido en el numeral 6.2.1 de la sentencia de instancia.

**8.2.3.-** La pretensión de la compañía actora recurrente es que se case la sentencia emitida por el Tribunal a quo por ser contraria a la lógica, razonabilidad y comprensibilidad (requisitos de motivación señalados por la anterior Corte Constitucional); sin embargo, se debe advertir que entre los fundamentos para esta aseveración, hace constar como norma infringida el art. 92 del COGEP, misma que de su contenido se desprende la obligatoriedad de que exista congruencia en las sentencias, vicio para el cual la normativa procesal ha previsto caso propio y que de ser identificado, podría ser propuesto por el caso 3 y no por falta de motivación.

**8.2.4.-** Para llegar a una conclusión acerca de si la sentencia recurrida se encuentra debidamente motivada, es necesario hacer una relación completa de ella: **a)** La sentencia del 8 de enero de 2021, las 14h28, dictada por el Tribunal Distrital Contencioso Tributario de Cuenca, de los numerales 1 al 4 establece las generales de ley sobre el juzgador, partes procesales, hace una enunciación breve de los hechos y circunstancias de la impugnación y de la contestación a la demanda hecha por las autoridades del órgano seccional, validez procesales y descripción de pruebas de las partes; **b)** En el considerando Quinto se refiere a las excepciones previas deducidas y en Sexto señala que dentro de la

audiencia preliminar se concreta el objeto de la Litis en: *“ 1.- Establecer si resolución impugnada fue emitida o no por autoridad competente. 2.- Determinar si en el presente caso se produjo o no la aceptación tácita del reclamo de pago indebido, por los motivos expuestos por las partes en sus actos de proposición. 3.- Establecer si se ha producido el pago indebido de los impuestos de Patentes Municipales y del 1.5 por mil sobre los Activos Totales de los ejercicios 2016 al 2018, porque la compañía alega que no es sujeto pasivo, ni se ha configurado el hecho generador de esos tributos, lo que según el accionante ocasionaría la falta de motivación del acto impugnado. 4.- Determinar si la resolución impugnada atendió o no una solicitud que no tenía relación con el reclamo de pago indebido°; c) En cuanto se refiere al primer punto controvertido, del cual se resuelve que el acto impugnado fue emitido por autoridad competente, no se evidencia en su desarrollo deficiencia alguna en su motivación pues se ha establecido los hechos, se ha justificado la aplicación de la norma y la conclusión en base a la convicción formada por los juzgadores, y tampoco ha sido alegado como causa de casación; d) Son los puntos 2 y 3 del objeto controvertido los que se alegan carecen de motivación, sobre los cuales el Tribunal de instancia señala lo siguiente: i) En el punto 6.2.1. el Tribunal establece que una de las pretensiones fundamentales de la compañía accionante, está orientada a que se deje sin efecto el acto impugnado y se ordene la devolución de lo que considera indebidamente pagado, por lo que acogiendo el art. 313 del COGP, efectúa el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución impugnada. ii) Transcribe el argumento central de la actora VAPCORPORACIÓN, el que se concreta a su naturaleza de compañía Holding sin que haya ejercido permanentemente actividad comercial, industrial, inmobiliaria, profesional o cualquier otra gravada con impuesto a la renta, afirmando con ello que *“¼ no se constituye en sujeto pasivo del impuesto de patente y del 1,5 por mil sobre los activos totales, de ahí que lo cancelado al GAD Municipal del cantón Cuenca, deviene en un pago indebido°; cuestionan la motivación de la resolución impugnada porque la administración municipal no aplicó el Art. 62 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, que interpretó el artículo 429 de la Ley de Compañías, disposición que por mandato legal (Art. 7.23 del Código Civil) está incorporada a aquella, pues: “Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas¼° . iii) El Tribunal efectúa su análisis en virtud de la sentencia No. 009-13-SIN-CC, caso No. 0008-12-IN (3er. S del R.O No. 93 de 2-X-2013), sobre las leyes interpretativas y su vigencia, así como un pronunciamiento de la Sala de lo Fiscal de la Ex - Corte Suprema de Justicia en el fallo emitido en el Recurso de Casación Nro. 134-2004 (R.O. Nro. 391, del 7 de XI-2006) y doctrina para establecer que *“ (¼) si la Corte Constitucional del Ecuador ±cuyas decisiones tienen el carácter de obligatorias y vinculantes, según lo prevé el Art. 436 de la Constitución en concordancia con el Art. 187 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales± ha establecido como criterio obligatorio y vinculante que *“¼ la ley****

*interpretativa se entiende vigente desde el momento de expedición y en la vigencia de la ley interpretada*<sup>1/4</sup>°, significa que nos encontramos frente a una presunción *iuris et de iure*, que no admite prueba en contrario, lo que significa que el alcance del Art. 429 de la Ley de Compañías, en el sentido interpretado por la Ley Orgánica de Fomento Productivo, fue siempre el mismo desde su expedición, por lo que, en base a esta misma presunción, se entiende que el alcance y sentido de la referida norma fue conocido por la compañía VAPCORPORACIÓN CIA. LTDA. y por todos los habitantes de la República desde que entró en vigencia la Ley de Compañías, es decir, la empresa hoy accionante conocía de antemano que no era sujeto pasivo del Impuesto de Patente Municipal, ni del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, durante los ejercicios 2016 al 2018.° Con lo cual se establece la forma de aplicación de la norma interpretativa del art. 429 de la Ley de Compañías. **iv) En el punto 6.2.2. de la sentencia se enfoca en las Ordenanzas emitidas por el GAD de Cuenca y vigentes respecto de los impuestos controvertidos y transcribe respecto de la que regula el impuesto de patentes municipales el art. 9 el cual señala:** *° La determinación de este impuesto se efectuará por declaración del sujeto pasivo, o actuación del sujeto activo.°*, mientras que de la que regula el impuesto de 1.5 por mil a los activos totales el art. 7 que establece: *° La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, y a falta de esta podrá ser la actuación del sujeto activo.°*, y respecto de las cuales efectúa un análisis afirmando que *° dichos instrumentos legales reconocen dos sistemas de determinación tributaria°*; pero que en nuestro ordenamiento jurídico observando la jerarquía de la leyes reconoce tres sistemas de determinación. Que el caso en análisis de la prueba aportada y de los hechos probados llega a establecer que *° la determinación se practicó de modo mixto, de allí que en los comprobantes de pago de los años 2016, 2017 y 2018, que fueron actuados como prueba por ambas partes, constan como antecedentes de dichos pagos los Títulos Nos. 255 y 823, emitidos el 05 de mayo de 2016 (1/4); Títulos Nos. 27858 y 1133, emitidos el 04 de mayo de 2017 (1/4); y, Títulos Nos. 33547 y 1299, emitidos el 11 de mayo de 2018 (1/4), títulos estos que han sido emitidos, en el orden citado, por concepto de Patentes Municipales y 1.5 por mil sobre los Activos Totales, y en una fecha anterior a la fecha de pago, puesto que los pagos han sido realizados el 12 de mayo de 2016, el 10 de mayo de 2017; y, el 14 de mayo de 2018°* **v).- Elementos considerados por el Tribunal juzgador con los cuales concluye que:** *° Los valores así determinados han sido cancelados por la compañía VAPCORPORACIÓN CIA. LTDA., tema sobre el cual no se discute en el presente caso y así consta en los comprobantes de pago que fueron actuados como prueba por las partes procesales, de lo que se infiere que el pago ha sido realizado como consecuencia de un acto legítimo de determinación tributaria, el mismo que ha sido practicado en base a la información del patrimonio, activo y pasivo proporcionado por el propio sujeto pasivo, lo que quiere decir que la compañía VAPCORPORACIÓN CIA. LTDA., aceptando los resultados de la determinación practicada (1/4)°* Verifican en consecuencia que, los títulos emitidos

devienen de un ejercicio de determinación tributaria cuyos resultados fueron aceptados por la compañía actora y han procedido al pago de las referidas obligaciones. **vi) En el punto 6.2.3., los jueces consideran que** la compañía VAPCORPORACIÓN CIA. LTDA., ha pagado voluntariamente el valor de la determinación tributaria, ha interpuesto un reclamo administrativo de pago indebido, cuya resolución es materia de impugnación en este juicio, sin tener en cuenta que al estar en desacuerdo con los resultados de la determinación practicada, tenía el camino expedito para presentar el correspondiente reclamo impugnatorio en contra de la determinación realizada, sin que para ello se requiera el pago previo de la obligación determinada, pues esa es una garantía del derecho a la defensa. **vii) Afirmando a partir de ello que,** *“si la obligación ha sido determinada por la Administración Municipal, y en ese momento se encontraba vigente el artículo 429 de la Ley de Compañías en los términos interpretados por el Art. 62 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo, y por lo mismo la empresa no estaba de acuerdo con tal determinación, le asistía el derecho a deducir el correspondiente reclamo administrativo; sin embargo, en el presente caso, tal determinación no ha sido materia de observación o impugnación en la vía administrativa, materializándose por lo mismo el principio de presunción legal contenido en el artículo 82 del Código Tributario”* y que por el contrario *“la compañía accionante, aceptando la determinación practicada por la Administración Municipal en uso de sus facultades legítimas, ha procedido al pago de los Impuestos de Patente Municipal y del 1.5 por mil sobre Activos Totales, luego de lo cual, el 14 de mayo de 2019, es decir, una vez que los actos de determinación se encontraban firmes”*. **viii)** Con estas premisas el Tribunal de instancia concluye que la compañía VAPCORPORACIÓN CIA. LTDA., si no estaba conforme con la determinación realizada, *“debió presentar un reclamo administrativo cuestionando dicho acto de determinación, y no presentar un reclamo de pago indebido, ya que de esa manera se estaría distorsionando la esencia y el espíritu de un reclamo de pago indebido, al permitirse en la práctica la impugnación de un acto de determinación tributaria firme y ejecutoriado mediante un reclamo de pago indebido”*, criterio que lo sostiene la Corte Nacional en el fallo del 23 de octubre de 2013, dentro del Recurso de Casación No. 428-2011.

**8.2.5.** Del ejercicio argumentativo hecho por los Jueces de instancia, se desprende que han efectuado el control de legalidad del acto impugnado, sus antecedentes de hecho, los fundamentos de la demanda y su contestación, estableciendo el alcance de la norma interpretativa al art. 429 de la Ley de Compañías; que los títulos de crédito emitidos por el GAD Municipal de Cuenca, devienen del ejercicio de determinación tributaria mixta, los cuales fueron aceptados y cancelados por la compañía actora, y por ello, lo que correspondía era presentar un reclamo administrativo contra esos actos de determinación y no un reclamo de pago indebido; en conclusión, el objeto controvertido fue resuelto de manera motivada, es coherente con las normas de derecho que a su criterio debieron observarse en

el caso concreto y lo hace de una manera comprensible que permite entender la forma de cómo llegó a su conclusión.

**8.2.6.-** En este contexto debe observarse que la actual Corte Constitucional del Ecuador, dejando a un lado el test de motivación referente al cumplimiento de los requisitos de comprensibilidad, lógica y razonabilidad, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: i) Una fundamentación normativa suficiente; y ii) Una fundamentación fáctica suficiente. (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021). Como si no fuera suficiente de forma más amplia y clara ha dicho: *“Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban ser explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto”* (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numeral 20). Más contundente incluso cuando afirma: *“24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada” (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).*

**8.2.7** En definitiva, no porque el razonamiento jurídico del fallo sea contrario a los intereses de la contribuyente significa que exista <sup>a</sup> falta de motivación<sup>o</sup>, cuando evidentemente lo que pretende es que se corrija la argumentación jurídica que ha servido al Tribunal de instancia para adoptar su decisión; ello no quiere decir que estemos o no de acuerdo con su razonamiento jurídico, sino que la sentencia cumple y justifica debidamente su argumentación como parte de su estructura; todas ellas razones por las que se rechaza el recurso al amparo del caso 2 del Art. 268 del COGEP.

## **NOVENO.- CASO 5 DEL ART. 268 DEL COGEP.-**

**9.1.** A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala Especializada de Casación Tributaria, inicia su análisis señalando que la norma de derecho que el recurrente estima infringida y que ha sido admitida como procedente por el Conjuetz:

### **Código Tributario**

***<sup>a</sup> Art. 15.- Concepto.-** Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.<sup>o</sup>*

***<sup>a</sup> Art. 16.- Hecho generador.-** Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.*

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

***<sup>a</sup> Art. 305.- Procedencia y prescripción.-** Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26°.*

***<sup>a</sup> Art. 306.- Reclamo administrativo.-** El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos: 1.- Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; y, 2.- Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena.<sup>o</sup>*

**9.2.- ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.-** El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de **falta de aplicación** de las normas de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: *“Teoría y Técnica de la Casación”*, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361 que:

*“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 <sup>a</sup> la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto<sup>1/4</sup>”*

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

**9.3. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.±** En relación al caso propuesto en el recurso de casación, es decir que no cabe revalorización de los hechos dados por ciertos por el Tribunal de instancia, establece como tales los siguientes: **1)** Que VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA., es una compañía Holding o tenedora de acciones y/o participaciones; **2)** Respecto de los impuestos de patentes municipales 2016 a 2018 las obligaciones tributarias, fueron pagados por la empresa al GAD Municipal de Cuenca; **3)** Que la compañía presentó sus declaraciones de impuesto a renta de esos ejercicios, sin actividades económicas.

**9.4.** El recurrente señala que, por un lado existe falta de aplicación de las normas que regulan el pago indebido, su reclamo administrativo y por otro lado la inobservancia de las normas que contienen la obligación tributaria y el hecho generador, señala el hecho no controvertido de que la compañía holding canceló los referidos impuestos municipales del 2016 al 2018 y lo que debía verificar el Tribunal era si existió o no un pago indebido; lo cual de manera reiterada lo repite en varios párrafos de su recurso, afirmando con ello que en la sentencia no se aplican los arts. 15,16, 122, 305 y 306 del Código Tributario. En esencia, el cuestionamiento de la empresa recurrente, gira en torno a la decisión del Tribunal *A quo* para negar el reclamo de pago indebido, basado en que debió impugnar previamente la determinación practicada por el GAD Municipal del cantón Cuenca, lo cual no ha

ocurrido, conforme se aprecia de la parte pertinente de la sentencia que se transcribe: *“ (1/4) el artículo 429 de la Ley de Compañías en los términos interpretados por el Art. 62 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo, y por lo mismo la empresa no estaba de acuerdo con tal determinación, le asistía el derecho a deducir el correspondiente reclamo administrativo; sin embargo, en el presente caso, tal determinación no ha sido materia de observación o impugnación en la vía administrativa, materializándose por lo mismo el principio de presunción legal contenido en el artículo 82 del Código Tributario”* y que por el contrario *“ la compañía accionante, aceptando la determinación practicada por la Administración Municipal en uso de sus facultades legítimas, ha procedido al pago de los Impuestos de Patente Municipal y del 1.5 por mil sobre Activos Totales, luego de lo cual, el 14 de mayo de 2019, es decir, una vez que los actos de determinación se encontraban firmes (1/4)”* (subrayado pertenece a esta Sala).

**9.5. Sobre el pago indebido.-** Habiéndose impugnado una resolución que niega un reclamo de pago indebido, el Tribunal de Instancia, como lo señala la ley y ha sido criterio reiterado de esta Sala de Casación, debió proceder a verificar si hubo el pago y si este fue indebido; aunque se reconoce expresamente la realización de los pagos por la empresa actora en forma voluntaria, sin otro análisis que el no haber presentado reclamo al proceso de determinación de forma oportuna, rechaza la demanda. Queda entonces en duda, si el pago fue debido o no debido y si era necesario haber presentado un reclamo administrativo en contra de los *“actos de determinación”* punto central del recurso de casación.

**9.5.1.** Debemos empezar por analizar cuando la ley considera que un pago es indebido, y al respecto (Art. 122 del Código Tributario), es puntual al establecer que ello ocurre, en los siguientes casos: **1)** si se realiza por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; **2)** el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador; **3)** el que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

**9.5.2.** Sobre el caso 1 (del 122)., es decir si los impuestos de Patentes Municipales y el del 1.5 por mil sobre los activos totales, están establecidos en la ley, se constata que los Arts. 547 y 553 del COOTAD determinan el hecho generador, los sujetos pasivos y activos, señalan las actividades que deben ser consideradas como sujetas a dichos impuestos, es decir existe normas legales expresas que lo establecen. Las empresas holdings o tenedoras de acciones o participaciones están exentas del pago de dichos impuestos (?) es el cuestionamiento que debemos resolver, para lo cual se considera: **i)** La norma del Artículo 62 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones,

Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial 309 del 21 de agosto de 2018 interpreta el contenido del Artículo 429 de la Ley de Compañías. **ii)** Siendo una norma interpretativa hay que considerar el alcance de esta disposición de acuerdo con la norma de la regla 23 del artículo 7 del Código Civil <sup>a</sup> *Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas*<sup>o</sup>, es decir, la norma interpretativa rige desde el momento de la vigencia de la ley interpretada; en consecuencia, si la Ley de Compañías fue publicada en el Registro Oficial No. 312 de 5 de noviembre de 1999, la interpretación legal debe considerarse que estuvo incorporada desde esa fecha. **iii)** El 19 de octubre del 2010 se promulga el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD que en su parte tributaria regula tanto el Impuesto de Patentes Municipales así como del Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. **iv)** Tanto el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización como la Ley de Fomento Productivo, **son normas orgánicas**; sin embargo, esta última aunque es posterior al COOTAD tiene aplicación retroactiva; y respecto de la especialidad de la norma, tanto el COOTAD como la Ley Orgánica de Fomento Productivo tienen el carácter de generales. **v)** Resulta evidente que la disposición del Art. 62 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo, prevalece sobre el COOTAD y establece condiciones especiales y exenciones que deben cumplirse tanto por los sujetos pasivos del impuesto de Patentes Municipales y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, como los sujetos activos como son los GADS Municipales de la República, sin que se modifique la esencia de la norma interpretada.

**9.5.3.** Una vez confirmado que existe exoneración expresa del pago de los impuestos municipales en disputa, es necesario establecer si habiendo determinación por parte del sujeto activo, debía impugnarse previamente dichos actos y no realizar directamente el reclamo de pago indebido, punto esencial de controversia.- La exoneración o exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaria (Art.31 del CT), es decir tiene que haber nacido el vínculo jurídico personal para el pago del tributo (Art 16 del CT) para por razones públicas, económicas o sociales reconocer una exención. En el caso concreto, la exención nació con la expedición de la Ley de Fomento Productivo (2018) que modificó la redacción del Art. 429 de la Ley de Compañías (1999), pero como se dijo, está incorporada la exención del pago de los impuestos de patentes y 1,5 por mil a los activos expresamente a las empresas holding o tenedoras de acciones como VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA., entonces es claro que se hizo un pago indebido y por tanto perfectamente aplicable los Arts. 305 y 306 del Código Tributario (para que proceda un pago indebido, debe existir un pago realizado conforme a un acto erróneo de determinación, u otro del cual no se hubiese presentado recamo alguno); no cabe entonces la aplicación que ha hecho el Tribunal de instancia, pretendiendo que se haya presentado un reclamo administrativo contra actos de determinación, cuando la norma del Art.

306.1 dice exactamente lo contrario.

Una vez que se ha configurado el vicio de falta de aplicación del Art. 306 numeral 1 del Código Tributario, resulta inoficioso pronunciarse sobre los Arts. 15, 16 y 122 del mismo Código.

**DÉCIMO: DECISIÓN.-**

**10.1.** Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **CASAR** la sentencia dictada el dictada el 8 de enero de 2021, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca y declara indebidos los pagos realizados por la empresa actora VAPCORPORACIÓN CÍA. LTDA. por los impuestos de Patentes Municipales y 1.5 por mil sobre los Activos Totales en los ejercicios económicos 2016, 2017 y 2018 y dispone se restituya los valores pagados por la compañía, más los intereses de ley, conforme lo dispobne el Art. 22 del Código Tributario.

**10.2.** Sin costas.

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

**10.4.** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 1452-UATH-2021-DCH de 21 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**



Firmado electrónicamente por:

**LIGIA  
MARISOL**



Abg. Jaqueline Vargas Camacho  
**DIRECTORA (E)**

Quito:  
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto  
Telf.: 3941-800  
Exts.: 3131 - 3134

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

MG/FMA

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.