

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

AÑO 2018:

**J09501-2019-00229, J17510-2018-00306, J17504-
2013-0097, J17510-2018-00248, J09501-2018-
00646, J17510-2015-00290, J01501-2019,00082,
J09501-2018-00235, J17510-2018-00243.**

FUNCIÓN JUDICIAL

159657977-DFE

Juicio No. 09501-2019-00229

CONJUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 28 de septiembre del 2021, las 17h11. **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Oscar Guerrero Cortez, procurador judicial del Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE); en contra de la sentencia de 10 de diciembre de 2019, a las 15h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00229, propuesto por la COMPAÑÍA IMPORTADORA FEDERAL S.A., en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0079-RE de 11 de abril de 2019, en la que se resolvió declarar sin lugar el reclamo administrativo No. 189-2018 y se ratificó la validez y legalidad de la Determinación de control posterior No. JRP1-2017-1515-D001.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por la compañía IMPORTADORA FEDERAL S.A., en consecuencia se deja sin efecto jurídico la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0079-RE de fecha 11 de abril de 2019, suscrita por la Directora Nacional Jurídico Aduanero del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del reclamo administrativo de Impugnación No. 189-2018, por consiguiente se deja sin efecto su antecedente contenido en la rectificación de tributos No. JRP1-2017-1515-D001.

1.2 De la sustanciación del recurso de casación.- A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales, que denotan su validez:

1.2.1 Auto de 8 de julio de 2020, a las 08h18, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación del art. 164 del

COGEP que condujo a la falta de aplicación del primer párrafo del artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina y a la equivocada aplicación del literal b del artículo 73 del Reglamento al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en concordancia con el artículo 110 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

1.2.2 La compañía IMPORTADORA FEDERAL S.A. contestó oportunamente el recurso de casación.

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2019-00229, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación en los jueces José Dionicio Suing Nagua, Gustavo Adolfo Durango Vela y Fernando Antonio Cohn Zurita (ponente).

1.2.4 Auto del miércoles 1 de septiembre de 2021, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día martes 14 de septiembre de 2021 a las 11h00.

2. CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRIBUNAL DE CASACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO A RESOLVER

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.2 De la validez procesal.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar.

2.3 Problemas jurídicos planteados.- El recurrente considera que en la sentencia objeto del recurso de casación el Tribunal de instancia, incurre en el vicio de falta del art. 164 del COGEP, que llevó a la falta de aplicación del primer párrafo del artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina y a que se aplique equivocadamente el literal b) del art. 73 del Reglamento al COPCI en concordancia con el art. 110 del COPCI; al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso.- Sobre el caso 4 del art. 268 del COGEP, el casacionista en la fundamentación del recurso señala que el Tribunal señala con claridad que los elementos probatorios que sirvieron para su resolución fueron los anunciados durante la audiencia preliminar y que fueron practicados en la audiencia de juicio; sin embargo el Tribunal no se pronunció respecto a todos los

medios probatorios aceptados; que de la lectura del numeral SÉPTIMO, en lo correspondiente a la MOTIVACIÓN, específicamente en los numerales 7.1.4) al 7.1.8), el Tribunal se limita analizar de manera muy sucinta y breve el contenido de los informes periciales presentados por las partes, haciendo caso omiso a las demás pruebas presentadas por la administración aduanera y que fueron practicados en la audiencia de juicio (Oficio de Requerimiento de Información No. TRP1-2017-1515-R001 y el Memorando No. DRR-OF-(i) 2019-101, Informe Jurídico), como si los mismos no hubiesen sido trascendentes para resolver; que el Tribunal fundamenta su sentencia solamente en el informe pericial de la parte demandada, Patricio Eduardo Poma Vargas, el Informe Técnico contenido en el Memorando No. SENAE- DNI-2019-0444-M y el informe pericial del perito Ing. Douglas Guillermo Vásquez Rodríguez presentado por la parte actora, sin llegar a realizar un análisis prolijo de todas las pruebas presentadas por la administración aduanera; que el Tribunal no ha analizado la prueba documental presentada por la Administración Aduanera como es Oficio de Requerimiento de Información No. TRP1-2017-1515-R001 y el Memorando No. DRR-OF-(i) 2019-101 Informe Jurídico; que existe falta de aplicación del primer párrafo del art. 18 de la Decisión 571 de la CAN; que el Tribunal debió tomar en consideración que la carga de la prueba corresponde al importador el cuál no presentó la totalidad de la documentación requerida a fin de comprobar la trazabilidad de los valores cancelados por las mercancías objeto de estudio, por ende no desvirtuó las dudas generadas por la Administración aduanera durante el proceso de control posterior, dando como resultado que se rectifiquen tributos; que durante la etapa del Reclamo Administrativo No. 189-2018, el sujeto pasivo IMPORTADORA FEDERAL S.A. no presentó las pruebas y soportes necesarios, entre ellos los registros contables completos (con respecto al asiento de la compra y los mayores de las cuentas proveedores en el exterior) y los soportes de documentos que justifiquen las transferencias al exterior, que permitan justificar el valor realmente pagado o por pagar correspondiente a la declaración aduanera No. 028-2016-10-00108839; que con su accionar el Tribunal originó una vulneración a los intereses de la Aduana, pues, basó su decisión en el literal b) del art. 73 del Reglamento al COPCI en concordancia con el art. 110 del COPCI.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La compañía IMPORTADORA FEDERAL S.A. en la contestación al recurso de casación argumenta que en relación al Memorando No. DRR-OF-(i) 2019-101, en este documento su fundamento técnico legal se basa en transcribir y defender el Informe Técnico constante en el Memorando No. SENAE-DNI-2019-0444-M y su alcance Memorando No. SENAE-DNI-2019-0465-M, sin embargo, los jueces del Tribunal, en el considerando 7.1.6 de la sentencia de instancia, advirtieron que existe incongruencia ^a *tanto en el Informe Técnico contenido en el Memorando No. SENAE-DNI-2019-0444-M, como en el Informe pericial del perito Ing. Patricio Eduardo Poma Vargas con relación al análisis de las DAI constantes en el Cuadro que obra en la*

pag. 43 del acto de control posterior, los mismos no pueden servir de fundamento para justificar la duda razonable y por ende, el descarte del primer método de valoración°, por lo cual es comprensible que el mismo no se haya tomado en consideración; que el Tribunal al analizar el segundo punto de la controversia indicó en el numeral ^a 7.2° que: *“ ¼este Tribunal observa que en el acto administrativo impugnado la administración se ha sustentado para su resolución en el Informe Técnico contenido en el Memorando No. No. SENAE-DNI-2019-0444-M, en el cual, conforme se ha dejado analizado, se observan incongruencias con respecto al acto de determinación tributaria de control posterior¼”*, por lo que, si el casacionista acusa de yerro a la sentencia, debió indicar y explicar de manera clara qué parte de cada uno de los documentos que acusa de no ser tenidos en cuenta por los jueces *A quo* influyen en la decisión de la causa y explicar cómo cambia el análisis con los referidos documentos, sin embargo, este ejercicio no lo realizó, advirtiendo que, era su obligación demostrar que los documentos que no fueron tomados en cuenta por el Tribunal iban a influir en la decisión; que en relación a la falta de aplicación de forma indirecta del primer párrafo del art. 18 de la Decisión 571 de la CAN, el casacionista debió indicar con claridad qué documentos no fueron presentados, a fin de que se pueda cotejar si efectivamente aquellos se encuentran dentro de los documentos mencionados por el juez incorporados al proceso, sin embargo, en el recurso no se indica ningún documento, solo se realiza una afirmación sin fundamento; que el recurrente debió indicar de manera minuciosa y exacta que documentos son los que *“ supuestamente”* no fueron presentados, cosa que no lo ha realizado.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día martes 14 de septiembre de 2021 a las 11h00, habiendo la partes expuesto los sustentos de la casación y su contestación, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *“ Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación delos preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto”*.

3.2 El caso 4, la doctrina señala que esta causal *“ ¼recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en*

el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¹⁴ (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las normas de derecho señaladas en el numeral 2.3 de este fallo, cuyos textos son los siguientes:

Código Orgánico General de Procesos

***Art. 164.- Valoración de la prueba.** Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código.*

La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.

La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión^o.

Decisión 571 de la Comunidad Andina

Artículo 18.- Carga de la prueba.

En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía.

Cuando el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba corresponderá tanto al importador como al comprador de la mercancía importada; y cuando el importador o comprador sea una persona jurídica a su representante legal y al autorizado para hacerlo en su nombre^o.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. COPCI.

***Art. 110.- Base imponible.-** La base imponible de los derechos arancelarios es el valor en aduana de las mercancías importadas. El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas más los costos del transporte y seguro, determinado según lo establezcan las*

disposiciones que rijan la valoración aduanera. El costo del seguro formará parte del valor en aduana pero la póliza de seguro no será documento obligatorio de soporte exigible a la declaración aduanera.

Cuando la base imponible de los derechos arancelarios no pueda determinarse, conforme al valor de transacción de las mercancías importadas, se determinará de acuerdo a los métodos secundarios de valoración previstos en las normas que regulen el valor en aduana de mercancías.

Para el cálculo de la base imponible, los valores expresados en moneda extranjera, serán convertidos a la moneda de uso legal, al tipo de cambio vigente a la fecha de la presentación de la declaración aduanera.^o

Reglamento Al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. COPCI.

***Art. 73.- Documentos de soporte.-** Los documentos de soporte constituirán la base de la información de la Declaración Aduanera a cualquier régimen. Estos documentos originales, ya sea en físico o electrónico, deberán reposar en el archivo del declarante o su Agente de Aduanas al momento de la presentación o transmisión de la Declaración Aduanera, y estarán bajo su responsabilidad conforme a lo determinado en la Ley.*

Los documentos de soporte son:

***b) Factura comercial o documento que acredite la transacción comercial.-** La factura comercial será para la aduana el soporte que acredite el valor de transacción comercial para la importación o exportación de las mercancías. Por lo tanto, deberá ser un documento original, aún cuando este sea digital, definitivo, emitido por el vendedor de las mercancías importadas o exportadas, y contener la información prevista en la normativa pertinente y sus datos podrán ser comprobados por la administración aduanera. Su aceptación estará sujeta a las normas de valoración y demás relativas al Control Aduanero.*

Para efectos de importaciones de mercancías que no cuenten con factura comercial, presentarán en su lugar, el documento que acredite el valor en aduana de los bienes importados, conforme la naturaleza de la importación.

La falta de presentación de este documento de soporte ante la administración aduanera, no impedirá el levante de las mercancías; sin embargo, se descartará la aplicación del primer método de valoración, de acuerdo a lo establecido en la normativa internacional vigente^o

3.4 Para que proceda el caso 4 del art. 268 del COGEP, el error debe ser manifiesto, evidente y

trascendente, porque ^a¼ *si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho*¼ Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero [©]© a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.º (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires ± Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

3.5 Para Jordi Nieva Fernoll, dentro de las varias formas en que se puede fundamentar o sustentar la violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba ^a¼ *sigue existiendo la posibilidad de que el tribunal de casación analice la valoración probatoria en tres supuestos muy concretos: 1. Cuando el juez haya pasado por alto la aplicación de una norma de prueba legal. En este caso. Una disposición claramente normativa obliga al juez a valorar la prueba en un determinado sentido, de manera que si el juez a quo prescinde de la misma y opta por la libre valoración, el tribunal deberá casar la sentencia, por vulneración del ordenamiento jurídico; 2. Si el juez sobrepasó los límites de lo razonable en la valoración probatoria, de manera que sus conclusiones no están sustentadas en ninguna lógica racional, el tribunal deberá casar también la sentencia, porque además de las vulneraciones normativas en que incurre en este caso, lo cierto es que no hay regla más esencial de cualquier ordenamiento jurídico que el seguimiento de la lógica y la coherencia; y, 3. Por último, es posible que el juez a quo haya acudido a la última ratio del ordenamiento probatorio, la carga de la prueba antes de tiempo. Es decir, que haya prescindido de valorar el material probatorio obrante en autos y haya presupuesto que la insuficiente; pues bien, en estos casos, en los que el juzgador, en realidad no ha valorado la prueba, la sentencia también debe ser casada, por aplicación indebida de las disposiciones legales sobre la carga de la prueba a un supuesto que no corresponde*º. (Jorge Nieva Fernoll: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid ± España, 2010, pp. 355-356)

3.6 Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, señala que la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: **1.-** Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; **2.-** La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; **3.-** La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, **4.-** La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido

aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

3.7 Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que los medios de prueba que no han sido valorados son el Oficio de Requerimiento de Información No. TRP1-2017-1515-R001 y el Memorando No. DRR-OF-(i) 2019-101, Informe Jurídico; que la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violentada es el art. 164 del COGEP, el cual señala la obligación del juzgador de expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su resolución fundamentada; que la norma sustantiva o material que no ha sido aplicada es el artículo 18 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina (que establece que la carga de la prueba es del importador) y que la norma que ha sido aplicada erróneamente es el literal b) del art. 73 del Reglamento al COPCI (que establece que el documento de soporte de la transacción es la factura) en concordancia con el art. 110 del COPCI (que prevé la base imponible para pago de tributos).

3.8 Es pertinente iniciar el análisis respectivo, señalando que el Tribunal de instancia en la sentencia detalla que se acordó, conjuntamente con las partes, para guiar el debate de la litis, los puntos de controversia siguientes: *“(i) ESTABLECER SI EN EL PRESENTE CASO, LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA, PROCEDÍÓ CONFORME A DERECHO Y A LAS NORMAS DE VALORACIÓN PREVISTAS POR LA OMC Y POR LA COMUNIDAD ANDINA, TANTO EN EL DESCARTE COMO EN LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN; (ii) ESTABLECER SI LA RESOLUCION IMPUGNADA CARECE DE MOTIVACION° .*

3.9 Al pronunciarse sobre el primer objeto de la controversia, de establecer si la administración aduanera procedió conforme a derecho y a las normas de valoración previstas por la OMC y por la comunidad andina, tanto en el descarte como en la aplicación de los métodos de valoración; el Tribunal de instancia señala en el considerando 7.1.6 que *“de lo determinado en el Acto de Determinación de Control Posterior y en el Informe Técnico contenido en el Memorando SENAE-DNI-2019-0444-M que sirvió de sustento para la resolución impugnada, se puede evidenciar que la Administración Aduanera en el Acto de Determinación de Control Posterior No. JRP1-2017-1515-D001 realizó el análisis de las transferencias relacionadas con las Declaraciones de importación del período 1 de julio de 2015 a 31 de julio de 2016 (pág 42, foja 752 vueltas) habiendo observado únicamente 6 de dichas Declaraciones, siguientes: (pág 43, foja 753) DAI No. 028-2016-10-00391009; No. 028-2015-10-00777664; No. 028-2015-10-00663006; 028-2015-10-00509797; 028-2016-10-00323849; y, No. 028-2015-10-00389578, respecto de las cuales el sujeto pasivo presentó las pruebas para justificar las observaciones realizadas; Sin embargo en el Informe Técnico, presentado dentro del reclamo administrativo, que sirvió de sustento para la resolución impugnada, contenido en el memorando No. SENAE-DNI-2019-0444-M (foja 809) se vuelve a realizar el análisis*

de dichas declaraciones, en este caso observándose 11 de las declaraciones, constando entre ellas únicamente 3 de las observadas en el control posterior (pág 5, foja 811), esto es las números 028-2016-10-00323849; 028-2015-10-00777664; y, 028-2015-10-0066300, contrariando lo resuelto en el acto de determinación de control posterior. Dentro de las pruebas aportadas en la presente causa, el perito de la parte demandada Patricio Eduardo Poma Vargas, en su informe pericial, va más allá y hace un análisis observando 17 DAIs, muchas de ellas no contempladas dentro de las 6 DAIs observadas en el acto de control posterior, no habiendo determinado diferencias a justificar en 4 de las 6 Declaraciones observadas en el control posterior, esto es, DAI No. 028-2016-10-00391009; No. 028-2015-10-00663006; 028-2015-10-00509797; y, No. 028-2015-10-00389578; observando diferencias únicamente, de dichas DAI las No. 028-2015-10-00777664 y la No. 028-2016-10-00323849, las mismas que fueron justificadas por la actora con la prueba documental que respaldan dichas DAIs, practicada en la audiencia de juicio^o. (el subrayado pertenece a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia). Consecuentemente tenemos que en la sentencia de instancia claramente detalla las incongruencias respecto a los DAIs observados en los actos administrativos de determinación realizados por el SENA E, tanto en el Acto de Determinación de Control Posterior No. JRP1-2017-1515-D001 como en el Informe Técnico contenido en el Memorando SENA E-DNI-2019-0444-M; así como también en el informe pericial presentado por el perito Patricio Poma Vargas (perito del SENA E), por lo que concluye que los documentos en mención no pueden ser fundamento para justificar la duda razonable y por ende el descarte del primer método de valoración (Valor de la transacción de las mercancías importadas); y que por esa circunstancia y otras relacionadas a la falta de pronunciamiento de la administración aduanera respecto de las alegaciones formuladas en la fase del reclamo, el Tribunal ha considerado que la resolución no está motivada: ^a (1/4) conforme se ha dejado analizado, se observan incongruencias con respecto al acto de determinación tributaria de control posterior, estableciendo conclusiones en base a DAIs que no fueron observadas en la determinación de control posterior. En adición a todo lo expuesto, este Tribunal una vez que ha ejercido el control de legalidad al verificar el contenido íntegro de la Resolución impugnada dentro del presente caso, concluye que no consta en parte alguna de la mentada Resolución que la administración aduanera haya contrastado ni argumentado en la misma sobre alguno de los puntos expuestos en el reclamo administrativo de impugnación ni tampoco con relación con las pruebas aportadas por la parte actora, sino más bien consta que únicamente sustentó su decisión en los informes y memorandos elaborados por la propia administración, que no guardan relación con las observaciones realizadas en el acto de control posterior, razón por lo cual este Tribunal considera y así lo determina que la Resolución Impugnada carece de motivación por la falta de carga argumentativa al no contrastarse en la misma ninguno de los argumentos y pruebas presentadas por el actor dentro de la fase del reclamo administrativo de impugnación, lo cual

conlleva la nulidad de la Resolución impugnada al tenor de lo prescrito en el Art. 76, numeral 7, literal L) de la Constitución de la República del Ecuador°.

3.10 Por otra parte, el Tribunal ha expresado en el apartado 7.1.8 de la sentencia, que aunque el SENAE ha formulado observaciones respecto de los documentos entregados en fase administrativa, con la prueba aportada y practicada en fase judicial se han desvanecido tales reparos, justificando el valor de transacción; lo que evidencia que el Tribunal revisó en forma consolidada la documentación entregada por el importador en fase administrativa y la aportada en fase judicial

3.11 En suma, se aprecia que el Tribunal aceptó la demanda por dos razones: 1) que existía incongruencia entre el Acta de Determinación de Control Posterior, el Informe Técnico que le sirvió de soporte y el informe pericial planteado por la propia parte demandada en el juicio; y que esa circunstancia, sumada al hecho de que en la fase del reclamo administrativo no se analizaron las alegaciones y pruebas del importador, ocasionan la nulidad de la resolución del reclamo; 2) que el Tribunal, de la revisión consolidada de las pruebas presentadas por el importador en fase administrativa y judicial, ha estimado que el importador prueba que el valor declarado es el efectivamente pagado por las mercancías importadas.

3.12 Tomando en cuenta esos hechos, la eventual falta de análisis por parte del Tribunal de los requerimientos efectuados por el SENAE al importador en fase administrativa, así como el informe jurídico del SENAE en que se destacan los incumplimientos parciales del importador a esos requerimientos, en la misma fase administrativa, no tiene incidencia en la decisión del Tribunal, puesto que, aunque en fase administrativa se hayan incumplido requerimientos, el Tribunal concluye que han sido satisfechas las observaciones, de la revisión consolidada de la documentación proporcionada en fase administrativa y judicial. Adicionalmente, aun en caso de que se llegare a considerar que el importador no ha aportado en las dos fases (administrativa y judicial) la totalidad de los sustentos que demuestren que el valor declarado por las mercancías importadas fue el realmente pagado, la verificación de ese cargo sería insuficiente, pues el Tribunal ha concluido además que la resolución impugnada está inmotivada, por las incongruencias y la falta de pronunciamiento por parte del SENAE de específicas alegaciones y pruebas, a la que se ha hecho referencia en anteriores párrafos; particular que el recurso de casación no ha atacado, por lo que la acusación de falta de motivación de la resolución impugnada en instancia, no se desvanecería y los cargos serían insuficientes para revertir la sentencia, que declaró con lugar la demanda no solo por considerar que el importador justificó el primer método de valoración, sino también por falta de motivación de la resolución impugnada. Por tanto, las normas de derecho sustantivo que indirectamente acusa como violentadas (artículo 18 de la Decisión 571 que asigna al importador la carga de la prueba, del que

acusa falta de aplicación; y artículos 73 del Reglamento al Título para la Facilitación Aduanera del Libro V del COPCI y 110 del COPCI; relacionados a la factura como documento de soporte y a la base imponible para tributación aduanera (del que acusa equivocada aplicación), no tienen incidencia en relación a los cargos planteados, ya que, se reitera, la demanda fue declarada con lugar tanto por falta de motivación de la resolución impugnada, como por la demostración en fase judicial de la aplicabilidad del primer método de transacción. Por tal razón, no se verifica el cargo previsto en el numeral 4 del artículo 268 del COGEP, sustentado en el artículo 164 del COGEP.

3.13 La decisión judicial por la que se consideró que la resolución impugnada carecía de motivación, guarda relación con los puntos en que se fijó el objeto de la controversia, relacionados con la verificación de la legalidad de aquella. En cuanto al otro motivo por el que se declaró con lugar la demanda, que se deriva del análisis de la documentación aportada en fase judicial, que no constaba en el objeto de la controversia, se constata que la parte recurrente no invocó la causal que permitiría analizar si la sentencia incurrió en incongruencia, por extra petita, por lo que esta Sala no puede pronunciarse.

4. RESOLUCIÓN

4.1 Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 10 de diciembre de 2019, a las 15h56, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00229.

4.2 Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 352-UATH-2021-OQ de fecha 5 de abril del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

159617093-DFE

Juicio No. 17510-2018-00306

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 28 de septiembre del 2021, las 14h43. **VISTOS:** El abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete procurador judicial de Laboratorios Siegfried S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 1 de julio del 2019, las 16h29, dentro del juicio No. 17510-2018-00306, que rechaza la demanda presentada por el Dr. Gabriel Fernando Pinto Navarrete, en su calidad de procurador judicial y como tal representante legal de la compañía Laboratorios Siegfried S.A.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 1 de julio del 2019, las 16h29, dentro del juicio No. 17510-2018-00306, rechaza la demanda presentada por el Dr. Gabriel Fernando Pinto Navarrete, en su calidad de procurador judicial y representante legal de la compañía Laboratorios Siegfried S.A., y declara la legitimidad de la resolución No. SENAE-DDQ-2018-0251-RE de 16 de mayo de 2018 emitida por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que declaró sin lugar el reclamo administrativo de impugnación al aforo físico No. 005-2018-EI realizado a la importación de mercancía ^a VITA E 400°, amparada en el refrendo No. 055-2018-10-00041192.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 29 de julio del 2019, las 16h45, el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete en calidad de procurador Judicial de Laboratorios Siegfried S.A., interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 01 de agosto del 2018, las 10h15, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, 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 28 de enero de 2020 las 10h42, el doctor Paul Alejandro Rengel Maldonado, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los vicios de falta de motivación y errónea interpretación de la sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador dentro del caso No. 1989-12-EP, y la falta de aplicación del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El economista Xavier Eduardo Garay Mauchy, Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, en escrito de 21 de febrero del 2020, las 13h39 dio contestación al recurso de casación y solicita negar el recurso de casación planteado, disponiendo que se ratifique la sentencia recurrida y se niegue la pretensión del recurrente al casar la misma, por no adecuarse a las causales invocadas.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17510-2018-00306(1), realizado el 19 de noviembre de 2020, las 17h46, 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 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, ratificado 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 del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la doctora Rosana Morales, actúa el doctor Fernando Cohn Zurita.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede

afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 14 de septiembre del 2021, las 09h49 se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 20 de septiembre del 2021, las 14h45, en la que participaron la abogada Leda Alfonso Trujillo, en calidad de procuradora judicial de Laboratorios Siegfried S.A., y, como contraparte el doctor Edison Quezada Revelo, en calidad de procurador fiscal de la autoridad tributaria demandada, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurrente considera que el fallo de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 1 de julio del 2019, las 16h29, incurre en: **a) Causal segunda** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de **falta de motivación**; **b) Causal quinta** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de **errónea interpretación** de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida dentro del caso No. 1989-12-EP y la **falta de aplicación** del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: **a) Constitución de la República del Ecuador: Art. 66, numeral 4.-** *“Se reconoce y garantizará a las personas: (¼) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación. Art. 76, numeral 7, literal I).-* *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) I) 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 sancionados¼º* **b) 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.º c) **Ley Orgánica de Salud: Art. 137.-** ª Están sujetos a la obtención de notificación sanitaria previamente a su comercialización, los alimentos procesados, aditivos alimentarios, cosméticos, productos higiénicos, productos nutracéuticos, productos homeopáticos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, y otros productos de uso y consumo humano definidos por la Autoridad Sanitaria Nacional, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización y expendio. Están sujetos a la obtención de registro sanitario los medicamentos en general en la forma prevista en esta Ley, productos biológicos, productos naturales procesados de uso medicinal, productos dentales, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos de diagnóstico, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización, dispensación y expendio. Las donaciones de productos señalados en los incisos anteriores, se someterán a los requisitos establecidos en el reglamento que para el efecto dicte la autoridad competente. **Art. 259.-** ª Para efectos de esta ley, se entiende por: (¼) Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales.º

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO SEGUNDO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.-

- A. El **caso segundo** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos se configura: ª Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.º¹
- B. El **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos se configura: ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la

¹ Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 2.

*sentencia o auto.*²

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS

ACUSADOS.- El recurrente alega que los juzgadores de instancia incurren en la causal segunda del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta motivación, toda vez que en el considerando 8.4.3 del fallo impugnado, la Sala hace referencia a la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC dentro del caso No. 102-2011, sin embargo, al momento de emitir su decisión los juzgadores debían realizar una interpretación de lo dispuesto en el antes mencionado fallo y evidenciar que el objeto de la litis, se centró en un caso con identidad fáctica al resuelto por la Corte Constitucional, referente a la contradicción existente entre la Administración Aduanera que califica al producto importado como suplemento alimenticio y el Ministerio de Salud Pública que califica al mismo producto como medicamento, contradicción que violenta al principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva. Además, el Tribunal *A quo* al momento de emitir su decisión y aplicar la sentencia de la Corte Constitucional dentro del presente proceso tributario no solo debían validar quien realiza el proceso de determinación en reconocimiento de las competencias que goza el Servicio Nacional de Aduana, sino que se encontraban en la obligación de encontrar una solución a una evidente contradicción presentada por el accionante en relación a un mismo punto, que consiste en la determinación del tipo de producto del que se trata, es decir da solución razonable al conflicto planteado. La solución que en aplicación del citado fallo debió realizar la Sala, era centrarse en la aplicación del principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública y la correlativa obligación que tienen los jueces de precautelar la aplicación de normas infra constitucionales en concordancia con la Constitución de la República, esto debido a la descoordinación existente entre la Administración Aduanera y el Ministerio de Salud, lo que ha conllevado a una situación de incertidumbre e inseguridad jurídica. En el apartado 8.4.4 el Tribunal *A quo* validó la información utilizado en un informe de documentación contenido en una presentación comercial realizada por el perito del SENAE el ingeniero Efraín Tamayo, para ratificar que el producto importado era un suplemento alimenticio, dejando de lado el informe realizado por la perito Dra. Liliana Naranjo que tuvo como fuente el Registro Sanitario y demás normas farmacológicas que dejaban en evidencia la naturaleza del producto importado por Laboratorios Siegfried S.A al que lo ha catalogado como un medicamento. A través del análisis que se realizó a la sentencia de mayoría recurrida se puede evidenciar que la Sala abordó y resolvió la controversia sin plantear una solución razonable al conflicto planteado y además la información de los peritajes no fue contrastada pasando por alto el principio de coordinación que hace referencia al citado fallo de la Corte Constitucional. Por lo expuesto, el Tribunal incumplió la obligación constitucional de motivar el fallo, pues para desechar

² Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

la alegación que la resolución impugnada no analizó el error de hecho y de derecho incurrido al trasladar al producto ^aVITA E 400°, a una partida arancelaria diferente a medicamentos pasando por alto el criterio técnico emitido por la Agencia Nacional de Regulación, Control y Vigilancia Sanitaria, los pronunciamientos del Procurador General del Estado para calificar al producto y especialmente la interpretación vinculante de la Corte Constitucional establece que se debe dar cumplimiento al principio de coordinación entre las instituciones públicas.

El casacionista arguye la falta de aplicación del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República del Ecuador, ya que, con la decisión adoptada por el Tribunal de Instancia, su representada está sufriendo un trato discriminatorio frente a otras compañías que compiten directamente con ella en el mercado farmacéutico ecuatoriano, pues no todos los productos con una composición química idéntica a la de ^aVITA E 400° son clasificados en la subpartida arancelaria 2106.90.74.00 correspondiente a suplementos alimenticios. Por tanto, se da el trato desigual a su representada frente a sus similares y como consecuencia no puede competir en igualdad de condiciones, sino que, además se ha visto limitada a desarrollar las actividades económicas para las cuales fue constituida, pues debe atender a dos regímenes jurídicos distintos, uno el aplicable en el tratamiento sanitario del producto y otro respecto al pago de aranceles al comercio exterior, para el producto denominado ^aVITA E 400°. La interpretación que realizó la Sala, que conoció la acción de impugnación según el recurrente es distante de los principios constitucionales especificados, sosteniendo firmemente la existencia de tratos diferenciados por parte de los jueces a situaciones jurídicas similares, es así que en su parte dispositiva de la sentencia recurrida, se llega concluir que la presentación comercial determina la naturaleza del producto ^aVITA E 400°, específicamente que este no tiene efectos terapéuticos, argumentos que ni siquiera en el acto impugnado se hizo referencia, ubicándolo en una partida arancelaria de suplementos alimenticios, originando la falta de aplicación del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud, que como específica la norma referida al producto ^aVITAE E 400° debió ser considerado como medicamento, porque como bien señaló la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, en el caso No. 1989-12-EP, citada por el Tribunal A quo en el considerando 8.4.3 de la sentencia de mayoría, la controversia no se circunscribía a validar quien realiza el proceso de determinación en reconocimiento de las competencias que goza la Administración Aduanera, sino que los juzgadores debían encontrar una solución respecto a la determinación del tipo de producto del que se trata.

Del mismo modo, existe la falta de aplicación del artículo 137 de la Ley Orgánica de Salud, que dio como efecto que no se considere el hecho que el registro sanitario emitido por el Ministerio de Salud mediante el cual califica a un producto como medicamento no constituye una mera formalidad, sino que certifica su calidad y eficacia con lo que se estaría garantizando el derecho a la salud de los

consumidores, criterio que es concordante con la sentencia de la Corte Constitucional referida. Como consecuencia de lo mencionado, se produce una errónea interpretación de la sentencia constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, dentro del caso No.1989-12-EP y no se ratifica que la categoría de medicamento otorgada previamente por el Ministerio de Salud debe conservarse y no puede ser objeto de modificación por el SENA al momento de ejercer su facultad determinadora, garantizando así el derecho constitucional a la seguridad jurídica que implica el respeto a las normas del debido proceso en concordancia con los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

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 los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitidos por el señor Conjuéz de la Sala, considera:

13.1. Caso segundo: Falta de motivación.- i. La motivación consiste en una ^a (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.*³ Fernando de la Rúa define la motivación de la sentencia como ^a (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.*^o **ii.** El recurrente cuestiona la sentencia de falta de motivación con el argumento que los juzgadores debían realizar una interpretación de lo dispuesto en el fallo de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, de 12 de marzo de 2014 y evidenciar que el objeto de la litis, se centró en un caso con identidad fáctica al resuelto, referente a la contradicción existente entre la Administración Aduanera que califica al producto importado como suplemento alimenticio y el Ministerio de Salud Pública que califica al mismo producto como medicamento, contradicción que a decir del recurrente, violenta al principio de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva; **iii.** Analizada la sentencia de mayoría se encuentra que la misma contiene un esquema que cubre los temas objeto de la controversia; en el considerando OCTAVO denominado ^a LA MOTIVACIÓN^o, analiza el contenido de la resolución impugnada, las facultades de la

³ Ignacio Colemer Hernández. *a La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales.* (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

⁴ Fernando de la Rúa. *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

administración aduanera, la facultad determinadora; extiende su análisis en lo que denomina la determinación practicada por el SENAE. En el considerando 8.4.3., refiere al pronunciamiento de la Sala Especializada, dentro del recurso No. 102-2011, emitido como consecuencia de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, referido por el actor, para argumentar la falta de motivación, al considerarlo un caso de identidad fáctica; **iv.** La Sala no encuentra que los argumentos que vierte el Tribunal juzgador en la decisión cuestionada, supongan una falta de motivación, pues, si bien refieren a la sentencia de la Corte Constitucional, mencionada por el recurrente, lo hacen para considerar el contenido de la decisión de la Sala Especializada, como consecuencia precisamente de la decisión de la Corte Constitucional. Y la argumentación se encamina precisamente a resaltar lo que dicha decisión (la de la Sala Especializada en el recurso 102-2011) realiza respecto del tema en discusión, la distinción entre medicamentos, complementos alimenticios y suplementos dietéticos; los criterios sobre la aplicación de la clasificación arancelaria a la mercancía denominada complementos y suplementos alimenticios; refiere además al hecho que la clasificación contenida en el registro sanitario no es determinante para efectos arancelarios; en definitiva, deja en evidencia que en aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional, la Sala Especializada ha resuelto un tema de similares características al presente; **v.** Lo relatado evidencia que el casacionista pretende que el Tribunal juzgador ajuste su decisión a lo que a su entender dispuso la Corte Constitucional, lo que equivale a que no es que exista falta de motivación, sino inconformidad con la argumentación utilizada por el Tribunal, respecto de un tema de similares características, como el que nos ocupa. Al no verificarse la falta de motivación alegada, el vicio no procede y se lo rechaza.

13.2 Caso quinto: errónea interpretación y falta de aplicación.- **i.** La errónea interpretación ^a*Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en*

la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.^{o5};

ii. El recurrente acusa la **errónea interpretación** de la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida dentro del caso No. 1989-12-EP y la **falta de aplicación** del artículo 66 numeral 4 de la Constitución de la República y de los artículos 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud; **iii.** Como ya se dejó expuesto al resolver el cuestionamiento de falta de motivación, el Tribunal en la sentencia, en efecto hace expresa referencia al fallo de la Corte Constitucional, pero no para interpretarlo y menos aplicarlo, como pretende el recurrente, sino para justificar su decisión, coincidente con el vertido por la Sala Especializada en la decisión del caso 102-2011, que es consecuencia del aludido fallo de la Corte Constitucional, lo que deviene, en estricto sentido, en que el fallo de la Corte Constitucional, a más de la señalada referencia, no es el sustento de la decisión del Tribunal de instancia, por lo que resulta imposible que se concrete la errónea interpretación alegada; **iv.** Respecto a la falta de aplicación del artículo 66.4 de la Constitución de la República, el argumento del recurrente es que se estaría generando un trato discriminatorio a su representada al someterla a dos regímenes jurídicos distintos, uno aplicable al tratamiento sanitario del producto y otro respecto al pago de aranceles al comercio exterior, también lo circunscribe a la errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional que se estableció que no ocurre; el error del recurrente es considerar que el registro sanitario otorgado por la autoridad de salud, condiciona al régimen arancelario, lo cual no es real, pues, las condiciones medicinales, terapéuticas o curativas que dice tener el producto, que justifica la emisión del registro sanitario por parte de la autoridad de salud, en cumplimiento de las atribuciones prevista en la Ley Orgánica de Salud no se enervan con la clasificación o reclasificación de partida arancelaria que realiza la autoridad aduanera, también en ejercicio de su facultad determinadora legalmente prevista, en aplicación y cumplimiento del régimen arancelario que responde al Sistema de Arancel Externo Común que rige para la Comunidad Andina de la que Ecuador es parte, de observancia y cumplimiento obligatorio por las autoridades nacionales. Es necesario destacar que la decisión de mayoría toma sustento en la clasificación arancelaria en aplicación de las reglas generales para interpretación arancelaria común NABANDINA, reglas 1ra y 6ª los componentes de la mercancía, verificable en el Certificado de Modificación de

^{o5} Volsola Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación *ibidem.*, pp. 361.

Registro Sanitario de Medicamentos Extranjeros No. 1665240212, el informe del perito Efraín Tamayo Duque, de lo que establecen que la mercancía VITA E 400 posee vitamina E que como tal se excluye de la partida 30 relativa a productos farmacéuticos (considerando 8.4.4.2.); v. Esta Sala Especializada ha determinado, en forma reiterada, (por ejemplo en el caso 17751-2016-0670), que el otorgamiento del registro sanitario por parte de las autoridades de salud no enerva la obligación de respetar la clasificación arancelaria que corresponde a tales productos, tarea que le compete al SENAE, toda vez que dicha clasificación en nada afecta las propiedades terapéuticas o médicas que determinan las autoridades de salud, por lo que es perfectamente posible la concurrencia de las atribuciones, claramente diferenciadas en sus efectos, por parte de las autoridades de salud y de aduana; vi. En relación a la falta de aplicación del artículo 259 de la Ley Orgánica de Salud, que daría como consecuencia la falta de aplicación del artículo 137 del mismo cuerpo legal, se encuentra que la Sala no es que califica al registro sanitario como una mera formalidad, ni la aceptación de la reclasificación por el Tribunal de instancia lo anula, por lo que no se justifica la aplicación de las referidas disposiciones al caso en análisis. Consiguientemente, se desecha los cargos formulados.

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 de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 1 de julio del 2019, las 16h29.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)



159617660-DFE

Juicio No. 17504-2013-0097

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 28 de septiembre del 2021, las 14h47. **VISTOS:** La abogada Dayuma Serrano Añazco, abogada debidamente autorizada 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 18 de septiembre de 2018, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2013-0097.

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 18 de septiembre de 2018, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2013-0097, aceptó la demanda de impugnación propuesta por el señor Pedro Felipe Vergara Almeida en su calidad de Apoderado General de GRUPO SUPERIOR S.A., y dejó sin efecto legal alguno la Resolución No. 117012013RREC109722, expedida el 8 de octubre de 2013 por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, así como su antecedente, el Acta de Determinación No. 1720130100066 levantada a cargo de la compañía Grupo Superior S.A., por impuesto a la renta del ejercicio económico de 2008.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 29 de octubre de 2018, las 14h58, la abogada Dayuma Serrano Añazco, abogada debidamente autorizada 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 18

de septiembre de 2018, las 12h14, mismo que fue concedido en auto de 20 de noviembre de 2018, 11h45, en los términos de los artículos 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 8h21, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación de los artículos 245 y 246 del Código Tributario; y, por la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de motivación, refiriendo como norma infringida el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El señor Pedro Felipe Vergara Almeida en su calidad de Apoderado General de la compañía Grupo Superior S.A., mediante escrito de 12 de noviembre de 2020, las 12h38, da contestación al recurso de casación presentado y solicita se rechace el recurso interpuesto por la Procuradora Fiscal de la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17504-2013-0097 (1), realizado el 21 de diciembre de 2020, las 17h32, 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, en calidad de Ponente. 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. Ante la licencia concedida a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza titular, interviene el doctor Fernando Cohn Zurita, en calidad de Juez encargado.

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 2 de septiembre de 2021, las 8h13, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La institución 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 18 de septiembre de 2018, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2013-0097, incurre en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de errónea interpretación de los artículos 245 y 246 del Código Tributario, y en la **Causal quinta** del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de motivación, refiriendo la infracción del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la institución recurrente considera infringidas son: **a) Artículo 245 del Código Tributario.-** *“Aclaración y complementación.- A la contestación se acompañará copia certificada de la resolución o acto impugnado de que se trate y de los documentos que sirvieron de antecedentes, si fuere del caso. El Ministro de Sustanciación calificará la contestación y dispondrá que se le aclare o complete en el término de cinco días, si no reune los requisitos de este artículo y del anterior.”* **b) Artículo 246 del Código Tributario.-** *“Falta de contestación.- La falta de contestación de la demanda o de la aclaración o complementación de aquella, se tendrá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución o acto de que se trate; y, de oficio o a petición de parte, podrá continuarse el trámite de la causa, sin que se requiera acusación previa de rebeldía. En todo caso, el demandado estará obligado a presentar copias certificadas de los actos y documentos que se mencionan en el artículo anterior, que se hallaren en los archivos de la*

dependencia a su cargo; de no hacerlo, se estará a las afirmaciones del actor o a los documentos que éste presente.^o. **c) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.**- *“ En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:¼ 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:¼ l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*^o.

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA Y QUINTA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.-

A.- La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación contiene los vicios de: *“ 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.*^o.¹

B.- Causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación prevé los vicios de: *“ Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.*^o.²

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.-

A. Respecto al vicio de errónea interpretación de los artículos 245 y 246 del Código Tributario, la institución recurrente manifiesta en su recurso que la Sala interpreta erróneamente los artículos referidos al establecer que la Administración Tributaria debía

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

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

adjuntar al proceso todo el expediente administrativo, el cual nunca fue solicitado por la Sala ni por la partes en el proceso, concluyendo así que al no enviar dicho expediente la Administración Tributaria faltó a su obligación procesal. Señala el SRI que en la sentencia de instancia constan citados los artículos infringidos de una manera parcial, es decir con una interpretación errónea originada en una consideración parcial de la norma pues el Tribunal dispone una obligación inexistente a la Administración, lo cual a toda luz vicia la sentencia recurrida. Afirma que si las normas hubieran sido correctamente interpretadas, sin lugar a dudas se hubiera establecido que la Administración cumplió con su obligación procesal de enviar el acto impugnado y su antecedente; al corroborar este particular se hubiera establecido que no existe prueba de la aseveración de la actora y por tanto existiría una sentencia de fondo en la causa. Continúa señalando el SRI que la Sala considera que el artículo 245 del Código Tributario dispone la obligatoriedad del envío de los expedientes íntegros del acto administrativo impugnado y su antecedente, lo cual difiere totalmente de la naturaleza del artículo en cuestión, es así que de la lectura simple del artículo 245 se aprecia que el mismo dispone que la Administración acompañe copias certificadas de la resolución o acto impugnado de que se trate y de su antecedente de ser el caso, lo cual fue cumplido por la Administración Tributaria al enviar copia certificada de la resolución impugnada y del acta de determinación; sin embargo no dispone la obligatoriedad del envío del expediente íntegro de los actos impugnados junto con la contestación a la demanda, como lo señala la Sala. En lo concerniente al artículo 246 el SRI argumenta que erróneamente se establece que este artículo impone a la Administración Tributaria la obligación del envío del expediente íntegro de la resolución; sin embargo que de la lectura íntegra del artículo se aprecia que la Administración debe, de ser el caso, enviar copias de los actos y documentos antecedentes, lo cual significa que se debe enviar copia del acto impugnado y su antecedente, y no como erróneamente consideró la Sala, el envío del expediente íntegro del acto. Manifiesta la casacionista que de ser acertada la afirmación de la Sala respecto a este artículo, la Administración hubiera estado obligada a enviar copias certificadas de los expedientes íntegros de los actos administrativos en todas sus contestaciones, en virtud de lo cual no hubiera sido necesario en la etapa probatoria solicitar diligencia de exhibición documental de los expedientes administrativos, lo cual difiere en su totalidad de la realidad de la sustanciación de los procesos llevados bajo el procedimiento del Código Tributario, en los cuales al no existir

una obligatoriedad del envío del expediente íntegro, las partes o la Sala, de considerarlo necesario, dentro de la etapa probatoria solicitaban la exhibición documental del expediente administrativo, particular que es de conocimiento general en el ámbito procesal tributario. Señala que la Sala impone una obligatoriedad cuando en la norma (Art. 245) textualmente consta una opción, es así que el envío del acto impugnado y su antecedente conforme consta en la literalidad de la norma debía ser realizado ^a si fuere el caso^o, lo cual quiere decir que de manera general no era obligatorio, más el Tribunal sin realizar consideración alguna afirma que este artículo conlleva a una obligación. La errónea interpretación de estos artículos es ajena totalmente a la realidad de los procesos contenciosos tributarios llevados a cabo bajo el Código Tributario, en virtud de lo cual se contraría el debido proceso establecido en este cuerpo legal. Señala que para la correcta interpretación de estos artículos se debe recordar que el envío del expediente íntegro de los actos impugnados se dispuso con la entrada en vigencia del COGEP, por tanto en base a una interpretación extensiva de un artículo no es posible imponer a la Administración una exigencia procesal que solamente está vigente desde el 2016. Señala que si el espíritu de la norma fuera otro, el legislador claramente hubiera establecido como requisito para la calificación de la contestación, el envío de copias certificadas u originales del acto administrativo impugnado, como si fue detallado en el COGEP con el cual se cambió la forma de tramitación del proceso contencioso tributario; sin embargo para el caso en discusión el Código Tributario no disponía este particular, por tanto erróneamente el Tribunal dispuso este requisito que no consta en la norma aplicada. Finalmente, el SRI explica que las normas invocadas y señaladas como infringidas son de carácter sustancial, que confrontando el vicio que se acusa con el texto de la sentencia, se evidencia que el Tribunal al indicar que era obligación de la Administración el envío del expediente íntegro, y concluir que por una omisión de la Administración no le es posible verificar las alegaciones de la actora, determinó que existió una vulneración al derecho a la defensa en virtud de la cual declaró la nulidad del acto administrativo, y no decidió sobre el fondo de la causa y nulitó un acto administrativo correctamente emitido y totalmente sustentado, en virtud de lo cual el Estado no podrá recaudar el valor correctamente determinado que le correspondía. La errónea interpretación de los artículos 245 y 246 del Código Tributario en la sentencia recurrida, específicamente en el punto 4.6 cuarto considerando, incidió en el resultado del fallo, pues el Tribunal A quo motivado por la interpretación extensiva de

las normas, consideró que la Administración incumplió con una exigencia normativa y en base a esto afirmó sin sustento alguno que la Administración Tributaria no había proveído ni analizado el escrito de prueba presentado por la actora durante el reclamo administrativo por lo que determinó una vulneración del derecho a la defensa, absteniéndose así de analizar el fondo de la causa. Si las normas hubieran sido correctamente interpretadas la Sala hubiera corroborado que la Administración Tributaria cumplió con todas las exigencias procesales y hubiera evidenciado que en el presente caso a la parte actora le correspondía solicitar el expediente íntegro del proceso dentro de la etapa probatoria y que al no hacerlo no probó su aseveración respecto a la vulneración del derecho a la defensa, posterior a lo cual se hubiera procedido a dictar una sentencia respecto al fondo de la causa y una vez contrastadas las pruebas presentadas por las partes se declarararía la legalidad del acto impugnado.

- B. Respecto de la causal quinta el SRI señala en su recurso que el artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República establece que uno de los requisitos que debe contener la sentencia y todos los actos públicos es la motivación, la cual 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. Además, conforme ha sido desarrollado por la jurisprudencia, la motivación exige que el juzgador exprese y explique los fundamentos que lo condujeron a tomar una decisión de forma clara, completa, legítima y lógica. El SRI refiere un fallo dictado por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la ex Corte Suprema de Justicia, en la Resolución No. 271 de 19 de julio de 2001 publicada en el Registro Oficial 418 de 24 de septiembre de 2001, para señalar que no solo se atenta contra la motivación cuando no se analizan los hechos o cuando se omite indicar la norma jurídica, sino que también la existencia de contradicciones constituye una transgresión a esta garantía, esto debido a que ello impide a los justiciables entender el análisis efectuado por el juzgador. Ahondando en el tema cita la Resolución No. 558-99 de la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial 348 de 22 de diciembre de 1999 y en la Gaceta Judicial serie XVII No. 22, que según señala la casacionista, explica de forma clara los presupuestos estándar que debe cumplir un fallo

para ser considerado lógico, haciendo énfasis en el cumplimiento del principio de no contradicción. Señala que a partir del conocimiento de los requisitos de la sentencia exigidos por la Ley y su alcance, expone y evidencia su violación en el fallo recurrido, el cual contiene contradicciones y carece de fundamentación. Así señala que en el punto 4.6 el Tribunal A quo se contradice al establecer que no pudo confirmar o desvirtuar la aseveración del actor respecto a que la Administración no proveyó su escrito de prueba dentro de la etapa administrativa, y sin embargo concluye afirmando que la falta de atención y sobre todo la falta de pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre el escrito de pruebas presentadas evidencia la privación del derecho a la defensa, y de la misma manera afirma que la Administración ni siquiera consideró ni proveyó las pruebas de la actora. Consideraciones a toda luz contradictorias ya que ¿Cómo se puede afirmar tan rotundamente que la Administración no consideró el escrito de pruebas de la actora, si en líneas anteriores estableció que al no contar con el expediente íntegro estuvo impedido de verificar si se proveyó el escrito de pruebas en la etapa administrativa? A continuación el SRI cita las partes del fallo en las cuales se aprecia la contradicción del Tribunal: *“ (...) omisión que en el presente caso impide que se verifique si se atendió y proveyó el escrito de prueba presentado por la actora, referido tantas veces. En este caso la exigencia normativa reviste de trascendencia por cuanto siendo una de las alegaciones de la actora, la violación del derecho a la defensa, es el expediente el que permitiría confirmar o desvirtuar los asertos, evento que, por las razones señaladas, limita la revisión del juzgador (...)”* ^a (o; y en este caso, con la falta de atención y sobre todo con la falta de pronunciamiento de la administración tributaria sobre el escrito de pruebas presentadas, evidencia la privación del derecho a la defensa; (ii) si bien la administración tributaria abrió la causa a prueba, la actora debía contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa; sin embargo en este caso ni siquiera se consideró ni proveyó (proveyendo o negando) las pruebas de la actora; y, (iii) el contribuyente tiene derecho a presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos y presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra; en este caso, la falta de atención al escrito de prueba (en los numerales antes indicados) equivale a no permitir presentar pruebas, puesto que, el escrito de prueba no fue atendido en legal y debida forma por la actora (...)”. Manifiesta que en los textos citados se aprecia la contradicción del Tribunal, cuando por un lado establece que la pretensión

del actor solamente podía ser verificada a través del expediente íntegro del acto administrativo que no fue enviado (ya que nunca fue solicitado por la Sala ni por las partes); y, por otro lado, afirma que se evidenció que el escrito de prueba no fue proveído ni considerado. Es decir, en el presente caso la contradicción de la Sala es tal que se confirma lo alegado por la actora sin tener prueba alguna, ya que como bien lo mencionó el expediente no fue presentado (por cuanto el actor no solicitó este particular como prueba de su aseveración), aun cuando líneas anteriores establece que para corroborar la alegación de la actora era necesaria la prueba documental, lo cual a toda luz produce que el fallo carezca de lógica. Afirma el casacionista que siguiendo la lógica de la primera consideración esbozada por el Tribunal ^a el expediente, el que permitiría confirmar o desvirtuar los asertos, evento que, por las razones señaladas, limita la revisión del juzgador^o, es claro que correspondía realizar un análisis respecto de si el actor probó o no su aseveración o si de ser el caso la Administración no pudo demostrar que el escrito efectivamente fue proveído, sin embargo esto no fue realizado. Más sin ningún argumento y contrariando la propia lógica del Tribunal, en líneas posteriores se afirma que la alegación del actor fue corroborada, lo cual significa que la Sala consideró como ciertas a las aseveraciones de la actora sin ninguna prueba. La Sala en el presente caso debía establecer de qué manera corroboró la alegación del actor, es decir debía mencionar en qué pieza procesal se puede observar que el escrito del actor no fue proveído, esto teniendo en consideración que la pretensión del actor necesitaba una verificación mediante prueba documental, al ser negada en su totalidad por la Administración en la contestación y desvirtuada en etapa probatoria. Por tanto es claro que en la sentencia era necesario que conste en base a qué documentos la Sala pudo corroborar la afirmación de la actora y desvirtuar las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos. En base a lo mencionado se aprecia que el Tribunal de instancia rompió con la armonía de los razonamientos esgrimidos y transgredió la exigencia de motivación. En adición, el análisis es incierto debido a que los elementos del raciocinio han dejado lugar a dudas sobre su alcance y significado, y sobre las conclusiones que determinan. Finalmente, la recurrente señala que el fallo no está debidamente motivado por cuanto de su contenido no se puede conocer y comprender, debido a que el Tribunal A quo ha contrariado sus propias consideraciones, y sin fundamento alguno ha establecido que las aseveraciones del actor pueden ser corroboradas sin los documentos necesarios, por tanto no ha

explicado el sentido, la lógica y el alcance de su conclusión.

DÉCIMO TERCERO: 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 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 hacerlo en el orden lógico que los cuestionamientos aconsejan, comenzando por la presunta falta de motivación por los efectos que ello produciría; para lo cual considera:

13.1. Causal quinta: falta de motivación.- i. La motivación consiste en una ^a (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.*³ Fernando de la Rúa define la motivación como ^a (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.*⁴**ii.** El recurrente acusa a la sentencia por la supuesta existencia de contradicciones, cuando por un lado establece que la pretensión del actor solamente podía ser verificada a través del expediente íntegro del acto administrativo que no fue enviado y que por otro lado no se evidenció que el escrito de prueba no fue proveído ni considerado, que confirma lo alegado sin tener prueba alguna; **iii.** Analizada la sentencia, los argumentos de su decisión los desarrolla en el considerando Cuarto, en el que no se advierte las supuestas contradicciones que arguye el recurrente, puesto que el sustento de su decisión es la vulneración del debido proceso en el reclamo administrativo, en el que determina que la Administración Tributaria no consideró ni proveyó el escrito de prueba presentado por la empresa actora, por lo que concluye que incurrió en la nulidad prevista en el artículo 139.2 del Código Tributario. Consiguientemente, al no evidenciarse las presuntas contradicciones alegadas, el cuestionamiento no puede prosperar y se lo desecha.

³ Ignacio Colemer Hernández, *La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales*, (Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2003), 46.

⁴ Fernando de la Rúa, *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

13.2. Causal primera: errónea interpretación.- La errónea interpretación ^a *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.*^o. ⁵ⁱⁱ. El recurrente sustenta la errónea interpretación de los artículos 245 y 246 del Código Tributario porque a su criterio, los juzgadores interpretaron extensivamente dichas disposiciones, sin atender su tenor literal; ⁱⁱⁱ. El artículo 245 regula la aclaración y complementación de la contestación a la demanda y el artículo 246 los efectos de la falta de contestación de la demanda, de la aclaración o de la complementación; ^{iv}. La sentencia, en relación a las normas referidas por el recurrente expresa: ^a *En este contexto la administración no acató lo dispuesto en los artículos 245 y 246 del Código Tributario^{1/4}, normas que disponen la obligación procesal de enviar el expediente en este caso de la resolución que atendió el reclamo presentado por la actora referido tantas veces. En este caso la exigencia normativa reviste de trascendencia por cuanto siendo una de las alegaciones de la actora, la violación del derecho a la defensa, es el expediente el que permitiría confirmar o desvirtuar los asertos, evento que, por las razones señaladas, limita la revisión del juzgador.*^o Agrega que las referidas normas están relacionadas con el derecho al debido proceso previsto en la Constitución de la República, y que la falta de atención al escrito de prueba equivale a no permitir presentar pruebas, puesto que el escrito de prueba no fue atendido en legal y debida forma por la actora; ^v. Los razonamientos del Tribunal juzgador, resultan coherentes con el contenido de las disposiciones que se acusa de erróneamente interpretadas, pues, en el caso en particular, revestía especial interés contar con el expediente, ya que el cuestionamiento del accionante versaba precisamente sobre el incumplimiento en el que habría incurrido la administración al no despachar la prueba solicitada, pues era la forma de desvirtuar el argumento del accionante. En consecuencia, no se encuentra que el Tribunal de instancia incurra en la errónea interpretación alegada, sin que se configure el error acusado, el

⁵ Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 361.

reproche es improcedente y así se lo declara.

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 18 de septiembre de 2018, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 17504-2013-0097. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

159687555-DFE

Juicio No. 17510-2018-00248

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, miércoles 29 de septiembre del 2021, las 10h09. **VISTOS:** La abogada Dayuma Serrano Añazco en calidad de procuradora judicial del Directora General del Servicio de Rentas Internas, 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 05 de diciembre del 2018, las 11h15 dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00248.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y 201 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 05 de diciembre del 2018, las 11h15 dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00248, aceptó parcialmente la demanda presentada por la Sra. María Isabel Escudero Valdivieso, por sus propios derechos, en consecuencia declaró la nulidad de la Resolución No. 117012018RREC089929 emitida el 27 de marzo del 2018, por lo que, al considerar que no existe obligación tributaria por parte de la actora, el afianzamiento constante a fojas 349 del expediente deberá ser devuelto por parte del Servicio de Rentas Internas con intereses a la parte actora.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 09 de enero del 2019, las 16h50, la abogada Dayuma Serrano Añazco en calidad de procuradora fiscal de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 10 de enero del 2019, las 14h56, en el término de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos, 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 21 de septiembre del 2020, las 10h02, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de

casación propuesto, admitiendo el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta de motivación al infringir el contenido de los artículos 76 numeral 7 literal 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 90 del Código Orgánico General de Procesos.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Los procuradores judiciales de la parte actora, señora María Isabel Escudero Valdivieso, en escrito de 28 de octubre del 2021, las 17h06, dan contestación al recurso de casación y solicitan que se rechace el recurso de casación al carecer de los vicios denunciados.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17510-2018-00248(1), realizado el 21 de diciembre de 2020, las 18h02, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E), Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) y José Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la 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 del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez actué en calidad de Juez Nacional (E) el Dr. Fernando Cohn Zurita.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 14 de septiembre del 2021, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día viernes 24 de septiembre del 2021, las 13h00, en la que participaron la abogada Shariam Olmedo en calidad de

procuradora fiscal de la Directora General del Servicio de Rentas Internas y el doctor Alejandro José Ponce Martínez en calidad de procurador judicial de la señora María Isabel Escudero Valdivieso, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

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 05 de diciembre del 2018, las 11h15, incurre en el caso **Segundo** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de motivación, por lo que infringe el contenido de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, 89 y 90 del Código Orgánico General de Procesos.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: **a) 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: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”* **b) 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. 90: “Contenido general de sentencias y autos.** *Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: 1. La mención de la o del juzgador que la pronuncie. 2. La fecha y lugar de su emisión. 3. La identificación de las partes. 4. La enunciación resumida de los antecedentes de hecho. 5. La motivación de su decisión. 6. La decisión adoptada con precisión de lo que se ordena. 7. La firma de la o del juzgador que la ha pronunciado. En ningún caso será necesario relatar la causa. °*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: *“ Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”¹*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR EL VICIO ACUSADO.- La recurrente establece como antecedentes de la presente causa que con fecha 10 de octubre del 2016 la señora María Isabel Escudero Valdivieso presentó una declaración patrimonial por un valor de USD. \$ 2.576.278,53. Que el 23 de octubre del 2017 el Servicio de Rentas Internas notificó a la parte actora la Resolución Sancionatoria No. 172017333024157 por concepto de la Contribución Solidaria sobre el Patrimonio. Posteriormente, el 16 de noviembre del 2017 la parte actora interpone reclamo en contra de la resolución sancionatoria, reclamo que le fue negado mediante Resolución No. 117012018RREC089929 que establecía 4 multas por USD. \$60 cada una, por la no declaración de la contribución solidaria por el patrimonio establecida en la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril del 2016, confirmando el contenido de la resolución sancionatoria. La parte actora presenta demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 117012018RREC089929, que es parcialmente aceptada por los juzgadores de instancia.

La Administración Tributaria esboza los cuestionamientos planteados por la parte actora en la demanda de impugnación que consistieron en no estar obligada al pago y declaración de la contribución solidaria sobre el patrimonio, debido a un error en la declaración patrimonial al incluir bienes que judicialmente no son de su propiedad sino que por derecho de herencia le pertenecen a Karl Michel, sin embargo, la declaración patrimonial se ha efectuado posteriormente a la entrada en vigencia de la Ley de Solidaridad por lo que, la parte actora tenía conocimiento de los bienes que le pertenecían.

Que el Tribunal A quo considera que la Resolución Sancionatoria carece de motivación por no explicar ni justificar cual era el patrimonio de la actora, ni mucho menos la fuente de información que permita establecer los bienes que constituyen sujetos pasivos y de existir declaración patrimonial debía ser considerada por la Administración Tributaria. Por lo que, según el Servicio de Rentas Internas los juzgadores A quo erran al no examinar el expediente administrativo de la Resolución Sancionatoria en el que se refleja el análisis realizado por la Administración Tributaria a la declaración patrimonial realizada por la parte actora en octubre del 2016, motivo por el cual, es considerada sujeto pasivo de la contribución solidaria por el patrimonio, por lo que, considera existe

¹ Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 2.

un entendimiento errado de la fundamentación expuesta por el Servicio de Rentas Internas. Destaca que el monto de la sanción pecuniaria impuesta responde a lo dispuesto en el contenido de los artículos 329 y 349 del Código Tributario, que establece que no podrá ser inferior a los USD. \$30 ni superior a los USD\$ 1500, así como también se aplicó el principio de proporcionalidad dispuesto en el artículo 76 numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador en concordancia con el numeral 5.1 del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias el que estratifica a los contribuyentes para la aplicación equitativa y proporcional de cuantías previstas en las normas tributarias.

Finalmente, la Administración Tributaria considera que el fallo no contiene razonabilidad, lógica y comprensibilidad al no enunciar por parte del Tribunal el fundamento legal o jurisprudencial correspondiente y por último al basarse en una premisa errada es indudable que existe motivación al no cumplir con los requisitos exigidos por la ley y transgredir la garantía del debido proceso, siendo esta la motivación. Por lo que, solicita se case la sentencia.

DÉCIMO TERCERO: DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **i. Falta de motivación:** la motivación consiste en una ^a (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*². Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ^a (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.*³; **ii.** La Administración cuestiona el fallo de instancia, acusándolo de falta de motivación, argumento que se encamina a defender la validez de la resolución impugnada que es declarado falto de motivación por el Tribunal juzgador; **iii.** Analizada la sentencia cuestionada, más allá de que cumple con el contenido formal de una decisión judicial, en el tema de fondo, resuelve declarar la nulidad de la resolución impugnada porque encuentra que la misma no explica ni justifica cuál era el patrimonio de la actora ni la fuente de información para llegar a tal conclusión; además, encuentra que no existe explicación del por qué el monto de la sanción aplicada (considerando 8.3.2.2.); **iv.** La trascendencia de la motivación ha generado una serie de pronunciamientos de la Corte Constitucional que procuran aclarar en qué condiciones se debe considerar que una decisión cumple con el requisito de la motivación; así, los desarrollados por la Corte Constitucional, en su anterior composición, los parámetros de la lógica,

² Tolosa Villabona, L.A.; Teoría y Técnica de Casación *ibídem.*, pp. 361.

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

razonabilidad y comprensibilidad, así como los pronunciamientos de la actual que concretan su contenido a la existencia de una adecuada confrontación de los hechos con el derecho o la norma aplicable; **v.** Confrontados los extremos del recurso con el contenido de la sentencia, no se encuentra que se adecúen a la falta de motivación, en los términos en los que prevé la Constitución, las disposiciones legales como los artículos 89 y 90 del COGEP, acusados por el recurrente de falta de aplicación, ni los parámetros establecidos por la jurisprudencia constitucional, pues a más de declaraciones generales, no se explica cómo se produce el vicio alegado, lo que deja en evidencia que los reproches de la Administración tienen sustento más en la inconformidad con la decisión que le es desfavorable, que con el vicio que acusa; **vi.** La Sala coincide con los argumentos vertidos por el Tribunal juzgador respecto a la falta de motivación de la resolución sancionadora, en tanto, de su contenido no se advierte que la Administración haya especificado cómo llega a determinar el monto del patrimonio de la actora, más allá de la referencia a la declaración realizada por ella, ni a las razones por las que impone la sanción prevista para el tipo de infracción, lo que evidencia la falta de motivación en la resolución impugnada, señalada por el Tribunal juzgador. Al no configurarse la falta de motivación alegada, se desecha el recurso.

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 05 de diciembre del 2018, las 11h13.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

153625314-DFE

Juicio No. 09501-2018-00646

**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, lunes 12 de julio del 2021, las 14h30. **VISTOS:** La economista Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 (E) del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 9 de mayo del 2019, las 15h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2018-00646, propuesto por el señor Marcelo Fernando Velastegui Cabezas, gerente general y representante legal de la compañía GUAYATUNA S.A. en la que se resuelve declarar con lugar la demanda.

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 el artículo 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, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa No. 09501-2018-00646, realizado el 16 de octubre de 2020, a las 10h10, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) 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 abalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con escrito de fojas 539 a 544 de los autos, la procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas presenta recurso extraordinario de casación; el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 19 de junio de 2019, a las 17h00, cumpliendo lo señalado en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 7 de febrero del 2020, las 15h49, dictado por el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admite el recurso de casación interpuesto por la procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, por el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de **falta de aplicación** de los artículos 301, 425 de la Constitución de la República del Ecuador, 2, 3, 4 del Código Tributario y 9 de la Ley de 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 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 antecedido los siguientes actos procesales, señalados en el artículo 272 del Código Orgánico General de procesos que denotan su validez:

Providencia de viernes 2 de julio de 2021, las 11h07, 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 8 de julio de 2021, las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el Servicio de Rentas Internas, la abogada Veyalline Romo Molestina; y, por la parte actora compañía GUAYATUNA S.A, el abogado Francisco Ritte Avilés, 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. Fue expuesta oralmente la decisión que en forma unánime adoptó la Sala, se cumple con la notificación por escrito conforme lo dispone la ley.

SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.- El ente de control tributario, en su escrito y en la audiencia de casación, sostiene que de los considerados 7.5 al 7.11 de la sentencia, se ha producido la falta de aplicación de los artículos 425 de la Constitución de la República del Ecuador y 2 del Código Tributario, normas ignoradas por el Tribunal de instancia cuando efectúa el análisis del caso, pues debía obligatoriamente aplicarlas pues se contraen a determinar el orden lógico respecto de la aplicación jerárquica de las normas y el cómo se debe operar cuando existe CONFLICTO, en el caso, la aplicada por el Servicio de Rentas Internas y con la cual sustenta las glosas contenidas en el antecedente del acto impugnado, esto es el Art. 9. de la Ley de Régimen Tributario Interno en la determinación del impuesto a la renta, frente a lo señalado en la Resolución No. 2008-22 del Consejo Nacional de Zonas Francas (CONAZOFRA) que no es sino un acto administrativo, concluye afirmando que *“(1/4) fuera del orden jerárquico establecido en la Carta Magna, el Código Tributario encierra un espectro aún más determinante, ya que el hecho de que se intente aplicar un ACTO ADMINISTRATIVO que está por debajo de las Leyes así como la Disposición Transitoria Tercera del COPCI-, viola la prohibición expresa sobre la aplicación de leyes y decretos que contravengan las normas tributarias vigentes.”* Sobre el cargo de falta de aplicación de los artículos 3 y 4 del Código Tributario, 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 301 de la Constitución de la República del Ecuador, insiste en que el Tribunal en su sentencia no tiene *claro* a través de qué actos se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, pues no aplican lo normado en el artículo 4 del Código Tributario que refiere al principio de reserva de Ley, pues sólo a través de ella se establecerán, modificarán, exonerarán o extinguirán impuestos (Art. 9 de la LRTI); en tanto que, la resolución No. 2008-22 como la Disposición Transitoria Tercera del COPCI (cuya aplicación pretende el actor) no constituyen Leyes Tributarias, particular que debía aplicarse si el Tribunal hubiese aplicado el contenido de los artículos 301 de la Constitución de la República del Ecuador y 3 del Código Tributario. Que constatado aquello, debía aplicar el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que puntualiza los casos de exención del impuesto a la renta, el fallo recurrido en ninguna de sus partes aplica las reglas contenidas en este artículo desconociendo su enunciado normativo, que por jerarquía, especialidad o supremacía de la norma tributaria, era la que debía ser aplicada en el análisis de la sentencia recurrida. Concluye señalado que los vicios alegados son determinantes en la parte dispositiva de la sentencia pues producto de la aplicación indebida de la Disposición Transitoria Tercera del COPCI, el Tribunal realiza un análisis sesgado, sin aplicar las normas de derecho que ha señalado y si lo hubiera hecho el resultado de la sentencia se tornaba

totalmente diferente.

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.-

La compañía GUAYATUNA S.A. por intermedio de su defensa técnica en la contestación al recurso de casación y en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la administración tributaria seccional, del cual dice que se basa en cuestiones que no fueron mencionadas en la sentencia impugnada, pues en ninguna parte de ella le asigna un grado jerárquico específico a la Resolución 2008-22 del CONAZOFRA, puesto que jamás se ha mencionado que la exoneración del pago de impuesto a la renta de GAYATUNA S.A. provenga de una norma que no tenga categoría de ley. Por todo ello, pide sea rechazado el recurso y confirmada la sentencia del Tribunal Distrital recurrida.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.- 8.1.

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

“Art. 268.- Casos. ° 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.°

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.

8.2.- ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.- Sobre el vicio de **falta de aplicación** de una norma de derecho, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene 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 ° 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 precepto¹

8.3.- NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO. ± A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado de Casación Tributaria, inicia su análisis transcribiendo las normas de derecho que el recurrente estima infringidas y que han sido calificadas como procedentes por el Conjuez Nacional de la Sala:

Constitución de la República del Ecuador

^a Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.^o

^a Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.^o

Código Tributario

*^a Art. 2.- **Supremacía de las normas tributarias.**- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.*

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.^o

1 Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359.

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

“Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

Ley de Régimen Tributario Interno vigente al ejercicio fiscal 2013 (R.O. 796-S, 25-IX-2012)

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (¼) 16.- Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante. Estas exoneraciones no son excluyentes entre sí. En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente, con excepción de lo previsto en la Ley de Beneficios Tributarios para nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y de Prestación de Servicios. (¼)° (el artículo tiene veinte numerales vigentes en el ejercicio en discusión).

8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.± Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para resolver el cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso 5 del Art. 268 del COGEP, que gira alrededor de la falta de aplicación de varias normas constitucionales y legales, y por ser todos ellos dirigidos al mismo argumento y finalidad, se abordarán de manera conjunta, partiendo de que el Tribunal A quo en el considerando QUINTO (fs. 527 del proceso), delimitó el objeto de la litis en: *“Establecer si la parte actora está o no exenta del impuesto a la renta y de sus anticipos en el ejercicio fiscal 2013; Establecer si la parte actora justifica la glosa sobre crédito tributario de años anteriores (casillero 850).”*

8.5. Como se manifestó, el caso 5to. por ^a error in judicando^o no permite revalorizar las pruebas que el Tribunal de instancia ha señalado como hechos probados en la sentencia (fs. 528 del proceso), y en este contexto en los numerales 7.3) y siguientes, aparecen como tales: **1) GUAYATUNA S.A.,** tiene

como actividad económica principal: *“Actividades de Pesca Marítima y Continental de Peces, Crustáceos, Moluscos”*; en ese sentido Consta a fojas (2) su Registro Único de Contribuyentes; 2) Mediante Decreto Ejecutivo No. 1039, publicado en el Registro Oficial No. 210 del jueves 13 de noviembre de 2003, establece: *Otorgar a la empresa Zona Franca de Posorja - ZOFRAPORT S.A., domiciliada en la Parroquia Posorja cantón Guayaquil, provincia del Guayas, la concesión para la operación y establecimiento de una zona franca en la cual se instalarán empresas vinculadas con la actividad pesquera: Industriales, comerciales y de servicios internacionales;* 3) Resolución No. 2008-22, del Consejo Nacional de Zonas Francas CONAZOFRA publicada en el Registro Oficial No. 446 del 15 de octubre del 2008, por el que se resuelve: *“Registrar la calificación de la Empresa GUAYATUNA S.A., de acuerdo a lo que establece el artículo 24 inciso segundo del Reglamento a la Ley de Zonas Francas, como usuaria de ZOFRAPORT S.A., para las actividades industrial y servicios para la actividad pesquera industrial internacional en las fases de descarga, clasificación, almacenamiento, refrigerado, contenerización, facturación y entrega de pescado para procesamiento y exportación; construcción y reparación de pertrechos de pesca, (1/4) Todo esto destinado exclusivamente a naves que tenga directa relación con las actividades que realizan los otros usuarios de ZOFRAPORT”*; 4) *Que por oficio Nro. MIPRO-SZEDE-2013-0043-OF, de 9 de agosto de 2013, suscrito por el Licenciado Jorge Enrique Acaiturri Villa Varas, SUBSECRETARIO DE ZONAS ESPECIALES DE DESARROLLO ECONÓMICO, se certifica que la empresa GUAYATUNA S.A., fue calificada como usuaria de la empresa administradora Zofraport S.A.;* 5) El Servicio de Rentas Internas mediante Resolución N° 109012018RREC264196 de 20 de septiembre de 2018, niega el reclamo de la empresa actora y ratifica la glosa por impuesto a la renta del ejercicio 2013.

8.6. La conclusión respecto del controvertido emitida por el Tribunal es que *“(1/4) 7.7) La administración tributaria ha alegado la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de sus actos administrativos, así como que los actos de la administración son ejecutivos y están llamados a cumplirse, que son válidos y eficaces, salvo que se declare lo contrario, de acuerdo a los artículos 82 y 124 del Código Tributario y 311 y 329 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) (página 11 de la contestación de la demanda; foja 488). Este Tribunal considera que, de igual manera, no debe desconocer la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los demás actos del poder público, entre los cuales se encuentra el Decreto Ejecutivo ya referido, tal como está consagrado en el artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos, que cita la parte demandada en la contestación a la demanda; artículo que establece, a la letra, “Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario”*; pues, 7.8) *La eficacia de los actos del sector público, hasta una declaratoria en contrario, que consagra el artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos, se establece*

también en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, en su artículo 89, establece que los actos administrativos se extinguen o reforman en sede administrativa de oficio o a petición del administrado, y que en su artículo 90 dispone que esa extinción o reforma por razones de legitimidad (arts. 93 a 97 con efecto retroactivo y previa declaratoria de lesividad) o de oportunidad (art. 92, sin efecto retroactivo y con resarcimiento de daños) requiere acto posterior de la misma autoridad. 7.9) (¼)7.11) Esa permanencia del beneficio ya otorgado, está consagrada en el mismo cuerpo legal que derogó la Ley de Zonas Francas, esto es, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), que como ya quedó indicado, derogó la Ley de Zonas Francas (literal n de las disposiciones derogatorias), disponiendo no obstante que se mantengan los beneficios conferidos al tiempo de la concesión de la autorización, al disponer: "TERCERA.- Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código", en tal virtud, este Tribunal no puede desconocer la tercera disposición transitoria del COPCI conforme queda expuesto; 7.12) En consideración a lo ya señalado, las determinaciones realizadas, no debían ser considerados como tales, por lo que devienen en absolutamente ilegales, así como violatorias al principio de seguridad jurídica." Por todo lo cual aceptan la demanda y declaran ilegal la Resolución impugnada.

8.7. Con el objeto de establecer si se configura o no la denuncia del Servicio de Rentas Internas respecto a la falta de aplicación de las normas constitucionales y legales que ha señalado en su recurso, esta Sala de Casación en casos similares (sentencias 17510-2018-00462, 09502-2015-00105, 095032013-0042, entre otros) se ha pronunciado de la siguiente manera:

8.7.1. Lo primera puntualización que debe hacerse es que, si bien en la sentencia se han considerado elementos sobre la eficacia de los actos del sector público, el verdadero conflicto se produce en la aplicación de normas de carácter legal, pues para el SRI, debió aplicarse el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mientras que la parte actora en su demanda reclama la aplicación del Art. 41 de la Ley de Zonas Francas ratificada por la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, tema de jerarquía de normas, que es lo que se va a resolver.

8.7.2. Previamente esta Sala considera importante dejar constancia de que ninguna de las dos leyes tiene reconocida la calidad de orgánica. La Ley de Régimen Tributario no tiene la calidad de orgánica, desde la expedición de la sentencia de la Corte Constitucional No. 010-18-SIN-CC, publicada en el Registro Oficial, Edición Constitucional No. 57 del martes 24 de julio de 2018. Decisión que ya era aplicable en el momento de la emisión de la sentencia emitida en esta causa, aun cuando el fallo de la

Corte Constitucional haya sido posterior a la determinación tributaria, en aplicación de los criterios expresados en los párrafos 52 a 56 de otra sentencia de la Corte Constitucional, la emitida dentro del Caso No. 1121-12-EP/19, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 35 del viernes 31 de enero de 2020. En consecuencia, la conclusión del juzgador en cuanto a que, al no haber sido derogado expresamente el Decreto 2008-22 emitido al amparo del artículo 10 de la Codificación de la Ley de Zonas Francas y su expectativa en las exoneraciones de impuesto a la renta en todas sus actividades y en virtud de lo cual realizó actuaciones, efectuó inversiones, egresos, contrataciones, promociones, etc. originadas en la concesión, no cabe que el Estado desconozca estos beneficios adoptando una postura contraria a ^a la permanencia de los beneficios ya otorgados^o. A fin de clarificar conceptos en relación a la resolución de antinomias y los tipos de derogación, la validez, vigencia de las normas y los mecanismos que se emplean para establecer la norma aplicable, es preciso señalar: **i)** los parámetros utilizados para analizar la derogatoria tácita de una norma legal, son los que se emplean para la resolución de las antinomias jurídicas (a la que se refiere el numeral 1 del artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional); esto es, los criterios jerárquico, de especialidad y cronológico. Ese factor común puede encontrarse en los apotegmas ^alex superior derogat legi inferiori^o, ^alex specialis derogat legi generali^o y ^alex posterior derogat legi priori^o (José Antonio Tardío Pato, El Principio de Especialidad Normativa, Revista de Administración Pública Núm. 162, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Septiembre-diciembre 2003, páginas 189 a 225); **ii)** La derogatoria puede ser expresa, cuando la norma derogante individualiza la norma o normas objeto de derogación; o tácita, cuando no hay esa especificación, pero la ley posterior contiene normas que son incompatibles con la ley anterior o cuando se recurre a formulaciones generales, tales como ^a quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a la presente ley^o, sin especificar a qué normas se refiere, pues con esa redacción, solo en lo formal se trata de adoptar una forma de derogación expresa, pero en lo funcional se está conformando una derogatoria tácita, sobrando la fórmula genérica que siempre tendrá efecto cuando existe incompatibilidad entre dos leyes (Carlos Cárdenas Quiroz, Modificación y Derogación de las normas legales, Primera Edición, Ara Editores, Lima, 1999, páginas 39 a 50); **iii)** Además se menciona como un tipo de derogatoria tácita, la orgánica, cuando una materia regulada por varias leyes, es regulada de nuevo y en forma completa por otra ley, partiendo de otros principios y directrices (<https://www.diarioconstitucional.cl/temas-civicos/derogacion-organica/>); **iv)** La ley derogada no pierde su validez (en cuanto al cumplimiento de los requisitos para su promulgación), sino su vigencia o eficacia.

8.7.3. Sobre el criterio especialidad argüido por la administración tributaria, Sara Armella (citada por Germán Pardo Carrero Tributación Aduanera, Primera Edición, 2009, Legis, Bogotá, página 250) menciona que ^a la zona franca aduanera es una área geográfica o administrativamente limitada, dentro

de la cual las actividades comerciales y/o industriales se benefician con un régimen especial en materia fiscal°. Conforme a la Decisión 618 de la Comunidad Andina, sus países miembros son Partes Contratantes del Consejo de Cooperación Aduanera conocido como la Organización Mundial de Aduanas (OMA) que a su vez aprobó, entre otros instrumentos, el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, denominado en lo sucesivo Convenio de Kyoto, desde 1974. En dicho Convenio (<http://intranet.comunidadandina.org/documentos/DInformativos/SGdi245.doc>), se señala en el ANEXO ESPECÍFICO D: ^a Definición: Zona franca una parte del territorio de una Parte Contratante en el que las mercancías allí introducidas se considerarán generalmente como si no estuviesen dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los derechos y los impuestos a la importación°. Asimismo se detalla que el régimen procura la exoneración tanto de los impuestos de importación como de los internos: ^a 7. Norma.- Las mercancías admisibles en una zona franca con derecho a exoneración o a reembolso de los derechos y los impuestos de importación cuando sean exportadas, se encontrarán en condiciones de recibir la exoneración o el reembolso mencionados inmediatamente después de haber sido introducidas en la zona franca. 8. Norma.- Las mercancías admisibles en una zona franca con derecho a la exoneración o al reembolso de los derechos y los impuestos internos cuando sean exportadas estarán en condiciones de recibir la exoneración o el reembolso mencionados después de haber sido introducidas en una zona franca°.

8.7.4. La Ley de Zonas Francas (Registro Oficial No. 625 del 19 de febrero de 1991) en sus considerandos, detalló la necesidad de promover el comercio exterior, estimulando la inversión extranjera y la transferencia tecnológica y desarrollar actividades de producción que generen fuentes de trabajo y divisas en beneficio del país, y que el Ecuador tiene características que garantizan el éxito de las zonas francas, localizadas en áreas delimitadas y provistas de incentivos tributarios, fiscales y aduaneros. Su artículo 3 definía a las zonas francas como un área delimitada y autorizada por el Presidente de la República mediante Decreto Ejecutivo, sujeta a regímenes de carácter especial en materia de comercio exterior, aduanera, tributaria, cambiaria, financiera, de tratamiento de capitales y laboral, para la producción y comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como para la prestación de servicios; señalándose en el artículo 40 (que en la codificación del año 2005 pasó a ser el artículo 41) que las empresas administradoras y los usuarios de zonas francas, gozarán de exoneración del 100% del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado, así como de cualquier otro impuesto que se creare, así requiera de exoneración expresa. El artículo 61 (que en la codificación del 2005 pasó a ser 66) estableció que las normas de dicha ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualquier otra, sea de carácter general o especial, y no podrá ser modificada ni derogada por otras leyes, sino por aquellas que se crearen para dicho fin. Esta Ley indiscutiblemente contenía normas tributarias. La Constitución de 1979, vigente al momento de la promulgación de

aquella, señalaba que la finalidad de las leyes tributarias es estimular la inversión y el empleo: Art. 52.- El régimen tributario se rige por los principios, básicos de igualdad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general. Las leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procuran una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país. Igual característica se mencionaba en la Constitución del año 1998, vigente al momento de la codificación de la Ley de Zonas Francas del año 2005: Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

8.7.5. La Constitución del año 2008, que estaba vigente al momento de la derogatoria expresa de la Ley de Zonas Francas por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, destacaba la finalidad de las normas tributarias, para propiciar el empleo y la producción, sobre el régimen tributario dice: *“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”*; en consecuencia, la Ley de Zonas Francas establece un régimen especial en áreas específicas, distinto al que rige para el territorio nacional, en distintos ámbitos (comercio exterior, aduanero, tributario, cambiario, financiero, de tratamiento de capitales y laboral) con el fin de alentar la inversión, generando empleo, producción y divisas. Por otro lado, la Ley de Régimen Tributario Interno regula los impuestos internos, tales como el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los consumos especiales.

8.7.6. Confrontadas las dos leyes, ambas son especiales: la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que respecta a los tributos internos, y la Ley de Zonas Francas en cuanto al tratamiento al tipo de entidad a cuya categoría pertenece el actor del proceso de instancia (usuaria de zona franca), que goza de un régimen distinto al general del país, en varios aspectos, entre ellos el tributario, al estar exonerado del impuesto a la renta.

8.7.7 Ahora bien, la modificación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el artículo 20 de la Ley No. 99-24 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Registro Oficial Suplemento No. 181 del viernes 30 de abril de 1999), que incluyó en su parte final *“En la determinación y liquidación del impuesto a la renta NO SE RECONOCERÁN MÁS*

EXONERACIONES QUE LAS PREVISTAS EN ESTE ARTÍCULO, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente^o, no implicaba mayor variación a lo que ya señalaba el texto original del año 1989 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que se establecía que las exoneraciones del impuesto a la renta seran ^a únicamente^o los ingresos previstos en dicho artículo y el artículo 13 de la misma ley. Cabe señalar que 2 años después de la promulgación de la Ley de Régimen Tributario, que señalaba que ^a únicamente^o estarán exonerados del impuesto a la renta los ingresos detallados en el mismo artículo y en el artículo 13 de la misma ley, se promulga la Ley de Zonas Francas (a iniciativa del Presidente de la República, como se ve en sus considerandos), disponiendo exoneración del impuesto a la renta para concesionarios y usuarios de dichas zonas, aun cuando esos casos no estaban previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

8.7.8. En la misma Ley para la reforma de las finanzas públicas del año 1999, que introdujo la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno en que se ha sustentado el criterio de exclusividad de dicho precepto para fijar exoneraciones del impuesto a la renta, se produjo una derogatoria expresa de una exención del impuesto a la renta contenida en otro cuerpo legal. Así, en el literal e) del artículo 19 de la referida Ley para la reforma de las finanzas públicas, se derogó el artículo 20 del Decreto Supremo No. 1397 publicado en el Registro Oficial No. 151 del 31 de octubre de 1966, reformado por el artículo 7 de la Ley No. 97 publicada en el Registro Oficial No. 50 del 23 de agosto de 1990 (que establecía exoneración del impuesto a la renta para los ciegos). Si acaso la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley para la reforma a las finanzas públicas hubiera tenido el efecto de la pérdida de eficacia (cotejable a la derogatoria tácita) de exoneraciones contenidas en cuerpos legales distintos al de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se explicaría la razón por la cual en esa misma ley se efectúa una derogatoria expresa de exoneración contenida en un cuerpo legal especial anterior. La reforma del año 1999 al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno tampoco implicó imposibilidad para fijar con posterioridad exoneraciones en otros cuerpos legales. Así, en el Mandato 16 (Registro Oficial Suplemento No. 393 del jueves 31 de julio de 2008), se estableció en el artículo 7 la exoneración del impuesto a la Renta por las utilidades obtenidas en la primera etapa de la comercialización agrícola, sin que esa exoneración haya constado en el artículo 9 de la LRTI, ni se haya reformado el referido artículo para que cobre vigencia la exoneración.

8.7.9. Del mismo modo, en la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016 (Registro Oficial Suplemento No. 759 del viernes 20 de mayo de 2016), en el artículo 9 se dispuso que *“ las nuevas inversiones productivas que se ejecuten en los siguientes tres años contados a partir de la*

vigencia de la presente ley, en la provincia de Manabí, el cantón Muisne y otras circunscripciones afectadas de la provincia de Esmeraldas que se definan mediante Decreto, estarán exoneradas del pago del Impuesto a la Renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles únicamente a la nueva inversión^o, sin que esa norma haya constado como reforma al artículo 9 de la LRTI; particular que resulta muy llamativo dado que en la misma Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana, se efectuaron reformas a otros artículos de la LRTI (a los artículos 101 y 102 de la LRTI por las disposiciones reformativas segunda y tercera, pero no al 9 de la LRTI). La exoneración del impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas permaneció vigente en la codificación del año 2005, en el artículo 41 (Registro Oficial No. 562 del lunes 11 de abril de 2005), con posterioridad a la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario en el año 1999; sin que pueda considerarse que ello ha sido un error de compilación, pues en cuerpos legales posteriormente aprobados, en forma expresa se ha reconocido la continuidad del régimen tributario especial de zonas francas, como se detallará en el siguiente apartado.

8.7.10. La Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios (Registro Oficial No. 148 del viernes 18 de noviembre de 2005), introdujo la exoneración del impuesto a la Renta por inversiones en ciertas áreas productivas (artículos 3 y 1), reformando además, con su artículo 10, el artículo 9 de la LRTI para incluir como caso de exoneración del impuesto a la Renta a la Ley de Beneficios Tributarios. Aun cuando, en ese fragmento, la Ley podría sugerir que, en efecto, la introducción de una exoneración requería además reformar el artículo 9 de la LRTI para que quede consagrada la exención, la misma Ley de Beneficios Tributarios indicó en su disposición general que *“los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la presente ley, ASÍ COMO LOS PREVISTOS EN LA LEY DE ZONAS FRANCAS RELATIVOS A LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA y del Impuesto al Valor Agregado, solo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada para el efecto^o”*; expresión imposible de realizar si el legislador hubiera considerado que las exoneraciones detalladas en dicha ley habían sido derogadas en el año 1999 por efecto de la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, o que, sin estar derogadas, eran ya ineficaces por la aplicación exclusiva de este último artículo. La derogatoria a la Ley de Zonas Francas por parte del literal n) de las Disposiciones Derogatorias del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, (Registro Oficial Suplemento No. 351 del miércoles 29 de diciembre de 2010), denota que dicho cuerpo legal estaba vigente hasta entonces. Tal derogatoria fue posterior a la fecha en que se emitió la concesión de zona franca (de la compañía contribuyente que fue declarado usuario en el año 2008), por lo que el beneficio de usuario se extiende hasta que termine dicha concesión, que se mantendría de acuerdo a la tercera disposición transitoria del mismo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, abarcando en consecuencia el ejercicio económico 2008. Con ello, el legislador cumplió lo dispuesto

en el segundo párrafo del artículo 34 del Código Tributario.

8.7.11. Con este extenso análisis de tales antecedentes, queda evidenciado que: **i)** En el año 1999 no se derogó expresamente el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas (en el fragmento que hace referencia al impuesto a la renta); **ii)** La Ley de Régimen Tributario Interno desde un inicio previó que las únicas exoneraciones eran las especificadas en el mismo precepto (dejando a salvo las del artículo 13 de la misma ley), lo que no impidió al mismo legislador crear y mantener exoneraciones en otros cuerpos legales, cumpliendo el único principio al que se está sujeto, que es el de reserva de ley en materia tributaria, de acuerdo al artículo 3 del Código Tributario, y la norma constitucional (artículo 53 de la Constitución de 1979 vigente al momento de la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno y de la Ley de Zonas Francas; artículo 141 -numeral 3- de la Constitución del año 1998, vigente por tanto al momento de la reforma del año 1999 al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como a la fecha de la codificación de la Ley de Zonas Francas y de la promulgación de Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del año 2005 que reconocía la permanencia de los beneficios tributarios a los usuarios y administradores de zonas francas; y 301 de la Constitución de 2008, vigente al momento de la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que derogó la Ley de Zonas Francas, determinando que los beneficios ya concedidos continuarían hasta su terminación); **iii)** En la misma ley del año 1999 que introdujo la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario, el legislador no consideró que las exoneraciones del impuesto a la renta establecidas en otras leyes promulgadas antes de la reforma al artículo en el año 1999 quedaban derogadas tácitamente, o que perdían su eficacia o vigencia, pues derogó expresamente normas de ese tipo; **iv)** Con posterioridad a la reforma, el legislador no se consideraba impedido de introducir exoneraciones del impuesto a la renta en otros cuerpos legales; **v)** El legislador con posterioridad a la reforma del año 1999, en forma expresa reconoció la vigencia de la exoneración del impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas.

8.7.12. Es recurrente en el legislador el empleo de frases protocolarias, para tratar de imprimir a la ley que se crea en cada momento una fuerza vinculante mayor a la de los cuerpos normativos creados con anterioridad, así como a darle una permanencia en el tiempo. Por eso: **i)** incluyó en la Ley de Régimen Tributario Interno del año 1989 en su artículo 9 un término que le daba supuesta exclusividad para fijar exoneraciones del impuesto a la renta; **ii)** la Ley de Zonas Francas en el año 1999 trató de blindar su vigencia mediante su artículo 61, que señalaba su carácter de especial y prevaleciente sobre otra de carácter general o especial que se le oponga, y que dicha ley no podía ser modificada o derogada por otra ley, a menos que se expresamente se dicte para dicho fin; **iii)** la reforma del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno del año 1999 remarcaba la supuesta exclusividad para establecer

exoneraciones del impuesto a la renta. De las 3 disposiciones mencionadas en el apartado anterior, la que más se ajusta al principio constitucional de reserva de ley y al artículo 34 del Código Tributario, es el artículo 61 de la Ley de Zonas Francas expedida en el año 1991. Por esa razón el legislador codificó dicha ley en el año 2005, incluyendo el artículo referente a la exoneración del impuesto a la renta para administradoras y usuarias de zonas francas, y se confirmó la vigencia de dichos beneficios mediante la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del año 2005.

8.7.13. En función de lo señalado en los apartados anteriores, no se considera que el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno deba prevalecer por especialidad respecto de la Ley de Zonas Francas, ni que la reforma del referido artículo 9 de la LRTI efectuada en el año 1999 haya ocasionado la pérdida de eficacia y vigencia a la norma que establecía la exoneración del impuesto a la renta en la Ley de Zonas Francas. Por esa razón, esta última exoneración coexistía con las referidas en la Ley de Régimen Tributario Interno. En cuanto al criterio de temporalidad o cronológico, la Ley de Zonas Francas resultaría aplicable, no tanto por la codificación del año 2005 (que incluía la concesión de la exoneración del impuesto a la renta en el artículo 41), sino por la reiteración de la permanencia del referido incentivo en la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del mismo año 2005, esto es, seis años después de la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Bajo este análisis, el sustento del casacionista respecto del conflicto de normas carece de eficacia jurídica y por tanto, el vicio alegado por falta de aplicación de las normas constitucionales y legales, no prospera.

8.7.14. En conclusión, en la sentencia motivo de análisis, no se evidencia que exista falta de aplicación de los artículos 301 y 425 de la Constitución de la República del Ecuador, 2, 3 y 4 del Código Tributario y, 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno de la Constitución de la República del Ecuador.

NOVENO DECISIÓN.-

9.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, RESUELVE NO CASAR la sentencia de 9 de mayo del 2019, 15h25, emitida por el Tribunal de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas.

9.2. Sin costas.

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

9.4. Actúe como Secretaria Relatora Encargada, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 352-UATH-2021-OQ de 5 de abril de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

152843391-DFE

Juicio No. 17510-2015-00290

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, jueves 1 de julio del 2021, las 14h41. **VISTOS:** Agréguese al expediente el escrito de 25 de junio de 2021, las 16h46, por el que el representante legal de la empresa actora legitima la intervención de la abogada Jeannett Jarrín Sevilla en la audiencia de casación. El doctor Rodrigo Godoy Garzón debidamente legitimado por parte de la Autoridad Tributaria demandada, interpuso 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 6 de diciembre de 2018, las 10h34, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00290.

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; artículos 185 segunda parte numeral 1 y 201 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 6 de diciembre de 2018, las 10h34, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00290, aceptó la demanda planteada por la señora Elena Herrera Martínez, Apoderada Especial y como tal, representante legal de la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., y declaró la ilegalidad de la resolución No. 917012015RREV000380 de 12 de junio de 2015, por lo que se dispuso su baja y se confirmó la firmeza y ejecutoriedad de la resolución No. 117012010RDEV008103 de 9 de abril de 2010.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 3 de enero de 2019, las 16h14, el doctor Rodrigo Godoy Garzón, debidamente legitimado por parte de la Autoridad Tributaria demandada interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GUILLERMO
DIONICIO SUING
NAGUA
C=EC
E=QUITO
1796000048

Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 6 de diciembre de 2018, las 10h34, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00290, mismo que fue calificado en auto de 4 de enero de 2019, las 11h23, de conformidad con los artículos 2, 3, 4, 6 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 12 de agosto de 2020, las 08h40, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, por errónea interpretación del artículo 143 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 144 del mismo Código.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El señor Dennys Tamayo Vallejo en calidad de Apoderado General y como tal, representante legal, judicial y extrajudicial de OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., mediante escrito de 18 de agosto de 2020, las 14h02, da contestación al recurso interpuesto y solicita que se lo niegue, pues aceptar las premisas en las cuales se fundamenta, supondría legitimar una actuación administrativa que es incongruente con lo resuelto previamente por la misma Autoridad, que después insinúa la revisión por mostrarse inconforme con su propio acto.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17510-2015-00290 (1), realizado el 19 de noviembre de 2020, las 19h38, 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, en calidad de Ponente. 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 24 de junio de 2021, las 12h51, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La institución recurrente, SRI, 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 jueves 6 de diciembre de 2018, 10h34, incurre en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación, por errónea interpretación del artículo 143 del Código Tributario y por falta de aplicación del artículo 144 del mismo Código.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la institución recurrente considera infringidas son: **a) Artículo 143 del Código Tributario.** - *“Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el*

artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y, 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.^o.

b) Artículo 144 del Código Tributario. ± *“Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.^o.*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN. - La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación se configura por los vicios de: *“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.^{o 1}*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- El Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación señala que en la sentencia impugnada se ha producido el vicio de errónea interpretación del artículo 143 del Código Tributario; argumenta que si bien el juzgador de instancia indica que como análisis previo al fondo de la cuestión, verifica si procede o no la ^a insinuación^o efectuada, la Sala resuelve éste como único punto dentro de su sentencia, es decir, solo verifica aquello sin entrar a analizar ningún otro punto del acto impugnado. Continúa señalando que el radio sobre el cual versa la resolución del Tribunal Distrital trata sobre el

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

texto del artículo 143 del Código Tributario, siendo su principal motivo de resolución, la vía por la cual puede iniciar el recurso de revisión. El SRI señala que la Corte Nacional de Justicia a través de su Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en algunos fallos ha interpretado de forma correcta el artículo 143 del referido Código, mediante el cual se hace el distingo de las vías por las cuales se puede dar inicio al recurso de casación, y que con esta correcta interpretación del artículo queda demostrada la errónea interpretación de esta norma en el presente caso, por lo cual correspondería casar la sentencia, ya que contiene un error que la anula, pues la normativa invocada determina que la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas tiene como facultad extraordinaria y potestativa de iniciar o no el pedido de recurso de revisión, solicitado ya sea por insinuación del contribuyente o de oficio por la propia Administración Tributaria. Así, el SRI continúa argumentando que el Director Regional Norte presentó mediante memorando de 7 de febrero de 2013, un informe sobre los errores de Derecho o hecho que se pudiera encontrar en la Resolución No. 117012010RDEV008103, con el objetivo de que la máxima autoridad, de oficio, de inicio a un recurso de revisión, recurso que cuenta con instrumentos necesarios, los mismos que en el artículo 144 del Código Tributario se determinan como ^a cualquier medio°. El memorando *supra* fue el medio por el cual la Directora General del SRI llegó a conocer sobre un acto administrativo expedido por el propio ente, que se encajó en las causales de revisión descritas en el artículo 143 del Código Tributario, motivo por el cual la Autoridad decidió iniciar, de oficio, dicho recurso, para finalmente emitir la Resolución No. 917012015RREV000380 de 12 de junio de 2015, la cual rectificó la Resolución de reclamo administrativo No. 117012010RDEV008103, evidenciándose el claro goce del ejercicio de control de legalidad de sus propias actuaciones. Concluye señalando que se ha considerado que el recurso de revisión opera si y solo si la máxima autoridad llega a insinuarla, situación que no solo contraviene y evidencia una clara violación a la norma jurídica citada, sino que también queda claro y de manera cuestionable que el pedido de oficio por la Administración Tributaria solo es viable si la máxima autoridad lo lleva a cabo, si los servidores no informan a la máxima autoridad de la Administración Tributaria sobre los casos que se ubiquen en alguna de las causales descritas en la norma y que viabilizan la revisión, se estaría imposibilitando a la Administración Tributaria de hacer efectiva la atribución conferida por la ley, para efectuar el control de legalidad de sus propias actuaciones, dejando así en total indefensión al ente que emitió el acto administrativo.

La institución recurrente también acusa a la sentencia impugnada de falta de aplicación del artículo 144 del Código Tributario argumentando que se debe dar aplicación irrestricta a las normas jurídicas y que en este caso no se lo ha hecho con el artículo 144. Señala que si bien el Tribunal de instancia apenas hace una simple mención en su texto, no implica que dicha norma haya sido

aplicada, al contrario, al solo enunciarla bajo ningún concepto podría indicar que fue aplicada. La sentencia del Tribunal Distrital, a decir del recurrente, señala que se deben considerar las causales para que el acto administrativo firme sea revisado al amparo del artículo 143 del Código Tributario, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 144 ibídem, no hay más mención o análisis de esta norma en la sentencia, por ello, la presente causal se fundamenta en base a la falta de aplicación del artículo 144 del referido Código. Aclara el SRI que no se trata de la falta de aplicación de una norma procesal, en vista de que no se ha encontrado en el presente proceso violación alguna que pudiese viciar el proceso de nulidad. Concluye precisando que la norma referida no ha sido aplicada, pues claramente determina ^a cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio^o, de la existencia de las causales del artículo 143 del Código Tributario, por lo cual la infracción detallada ha incidido en la decisión de la causa.

DÉCIMO TERCERO: 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 fallo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, considera: **i.** Aunque el recurrente los enuncia de manera separada, los dos vicios acusados están correlacionados, pues se refieren a lo mismo, la pertinencia de la revisión de oficio, por lo que se los analizará en forma conjunta; **ii.** La **errónea interpretación:** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.”*²; **iii.** La **falta de aplicación:** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*³; **iv.** El recurrente acusa a la sentencia de instancia de incurrir en el vicio de errónea interpretación del artículo 143 del Código Tributario, por considerar que solo la máxima autoridad puede iniciar la revisión de oficio de un acto firme o una resolución ejecutoriada; que olvida que, de acuerdo al artículo 144 del mismo Código, la máxima autoridad, puede hacerlo, una vez que llegue a su conocimiento por cualquier medio; **v.** La sentencia, en la parte pertinente del considerando

²Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 361.

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

CUARTO, expresa: ^a 4.2.- *Improcedencia de la insinuación del recurso de revisión por parte de la autoridad que emitió el acto cuya revisión se insinúa: Ahora bien conviene, entonces verificar de manera previa al análisis de fondo de la cuestión, la procedencia de la insinuación efectuada por la propia autoridad que emitió el acto sometido a revisión, para el efecto este tribunal estima pertinente referirse a lo que en el ámbito procesal se ha denominado como la "doctrina de los actos propios", a través de la cual se considera inadmisibles la actuación contra los propios actos practicados con anterioridad, es decir que, una persona no puede atacar su propio comportamiento anterior, el que sirvió para limitar los derechos de otra. En definitiva es un límite al ejercicio de una facultad o potestad, como consecuencia del principio de buena fe, sobre todo porque se halla presente la obligación en este caso, del administrador de obrar de manera consecuente con sus actos, pues ello tiene directa relación con la seguridad jurídica, prevista en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador: "El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.", garantía que implica que el Derecho debe proporcionar a las personas, tal seguridad que les permita saber, en todo momento y con entera claridad y certeza, hasta donde llega la esfera de sus actuación jurídica y donde empieza la de los demás, conociendo las consecuencias, tanto de sus actos como de los otros y los resultados de la aplicación de una norma: "en fin, que en todo instante pueda contemplar deslindados con perfecta nitidez, los derechos propios y los ajenos." (Fernández Galiano, A., Introducción a la Filosofía del Derecho, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1963). Es decir que la consecuencia fundamental de la teoría de los actos propios aplicada al ámbito administrativo, es netamente procesal y resulta en la imposibilidad de que la administración pueda alegar jurídicamente el cambio de conducta como sustento de un derecho o de su propia potestad, frente al administrado que obró de buena fe, por tanto, afecta la legitimación procesal (activa) de la administración, haciendo inadmisibles su pretensión (sin que se requiera entrar a analizar el derecho o su potestad). Lo dicho nos lleva a concluir que siendo el tema, asunto de previo pronunciamiento, en aplicación del principio de legalidad previsto en el artículo 273 del Código Tributario, corresponde pronunciarse sobre la insinuación del recurso de revisión efectuada por el director regional norte del Servicio de Rentas Internas, entiéndase la Administración Tributaria, respecto de su propia resolución, la No. 117012010RDEV008103 de 9 de abril de 2010, con la que atendió la solicitud automática de devolución de IVA exportadores formulada por la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A. Entonces tenemos recapitulando los hechos y así obra de las constancias procesales que, frente a la mencionada solicitud de devolución de IVA por parte de la hoy actora, la respuesta de la autoridad tributaria se plasmó en la resolución No. 117012010RDEV008103 de 9 de abril de 2010 (fs. 203 a 207), a través de la cual el director regional del Servicio de Rentas del norte, en ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 9 de la*

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, reconoció a favor de la compañía actora, la suma de \$ 1.169.105,52, no obstante, transcurridos casi tres años luego de dicha devolución, notificó a la compañía con el oficio No. RNO-GCOOIOC13-00001 de 4 de febrero de 2013 a través del cual efectuado el control posterior, concluyó que existen valores devueltos en exceso por la suma de \$ 534.673,88, por lo que exhortó a la compañía a "efectuar el pago inmediato de la suma acreditada en exceso". El 7 de febrero de 2013, el director regional norte, subrogante del Servicio de Renta Internas "solicitó" se inicie el correspondiente recurso de revisión de oficio a la compañía OMNIBUS BB TRANSPOTES S.A. por el periodo enero de 2010, así consta del referido documento que reposa de fojas 189 a 190 de los autos, es así que con memorando No. NAC-DNJMGEI13-000042 de 27 de febrero de 2013 (fs. 188), el Director Nacional Jurídico solicita al Director General del Servicio de Rentas Internas, "autorice" el inicio de dicho recurso de revisión, emitiéndose el 28 de febrero el informe jurídico favorable fundamentado en el numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, por lo que mediante providencia No. 917012013PREV000248 de 25 de marzo de 2013 (fs. 185) se dio inicio al recurso de revisión de "oficio", el mismo que concluyó con la resolución No. 917012015RREV000380 de 12 de junio de 2015, materia de la presente acción contencioso-tributaria.

4.3.- Del deber de revisar sus propios actos y resoluciones que tiene la Administración Tributaria: El artículo 103 del Código Tributario establece los deberes sustanciales de la administración tributaria y entre ellos contempla: "8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé". Es decir que la autoridad administrativa está facultada por acto normativo a revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, lo que no es tema de discusión, pues justamente con tal propósito se encuentra previsto en materia tributaria el recurso de revisión que como hemos visto ut supra, es un recurso extraordinario, en tanto, en cuanto habilita a la "máxima autoridad" de la administración tributaria a analizar actos administrativos que se encuentran firmes o resoluciones que han sido ejecutoriadas, como lo es, la sometida a análisis, no obstante, cabe destacar que tal revisión, procede como establece la norma del artículo 143 del Código Tributario "de oficio", esto es, que sólo la máxima autoridad puede revisar, el acto administrativo emitido por otra autoridad de inferior jerarquía de su administración, lo cual no solo que resulta lógico, sino que además garantiza la objetividad en dicha revisión, legitimando así la actuación administrativa, es por esto que, en aplicación del deber sustancial previsto en el numeral 8 del artículo 103 del Código Tributario, la revisión de oficio sólo puede iniciarse por iniciativa de la máxima autoridad tributaria que para el caso analizado es el Director General del Servicio de Rentas Internas, caso distinto al de la insinuación, en el que la mentada norma del artículo 143 ibídem prevé que el insinuante puede ser persona natural o jurídica legítimamente interesada o afectada por el acto cuya revisión se insinúa, sin que de modo alguno se pueda presumir que, tal persona puede ser la autoridad que emitió el acto sometido a revisión, tratándose de la

misma Administración Tributaria, ello rompe como se ha dicho el derecho a la Seguridad Jurídica, pues según el aforismo de derecho, "nadie puede beneficiarse de su propia negligencia". Lo contrario significaría un abuso del derecho, buscar obtener ventajas indebidas e incluso no merecidas dentro del ordenamiento jurídico. A propósito del aforismo: "Nemo auditur propriam turpitudinem allegans", vale citar lo siguiente: "Es que los derechos deben ejercerse de conformidad con el designio previsto por el Legislador. Pero ese ejercicio, a más de que lleva implícita una garantía en cabeza de su titular, al mismo tiempo comporta un deber y ello, no lo exonera, por tanto, de advertir la diligencia debida para el recto ejercicio de aquél. Así, de antiguo se ha aceptado, además como una regla que constituye la antítesis de la bona fides, la prohibición de pretender aprovecharse del propio error, dolo o de la culpa de quien por su desidia, incuria o abandono resulta afectado^{1/4}". Jaime Araujo Rentería a propósito de la Sentencia de la Corte Constitucional T-2013/08. M.P. de Colombia nos referiremos a lo que el jurista francés Georges Ripert, en su libro "La Règle Morale dans les Obligations Civiles". Por tanto, queda claro que el deber sustancial de revisión de los propios actos de la administración tributaria se somete indiscutiblemente a los límites y presupuestos expresamente señalados en el artículo 143 del Código Tributario, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 144 ibídem, bajo el entendimiento de la excepcionalidad que comporta el recurso de revisión, en tanto pueden ser cambiados o modificados e incluso sustituidos actos inmutables, lo cual de manera inevitable influye en la decisión del caso. 4.4.- De lo resumido y verificado de en las constancias procesales conforme el análisis efectuado en el subnumeral 4.2 del presente fallo, viene al convencimiento de este tribunal que el recurso de revisión fue expresamente "solicitado" por el director regional del Servicio de Rentas Internas del Norte, hecho que resulta incontrovertible frente a la evidencia procesal previamente particularizada, actuación que como se ha dicho en el análisis precedente - respecto a la doctrina de los actos propios- estaba expresamente reservada de forma exclusiva a la máxima autoridad de la administración tributaria central, por lo que no requería insinuación de funcionario alguno, menos solicitud por parte de la misma autoridad que emitió el acto cuya revisión se insinuó, pues ello no solo que resulta contrario a la doctrina de los actos propios porque deslegitima la actuación del director regional norte que, con dicha insinuación evidencia una defectuosa actuación en el ejercicio de su obligación de verificar oportunamente la pertinencia de los valores devueltos, sino lo que es más grave aún, atenta contra la Seguridad Jurídica que debe revestir toda actuación administrativa, a fin de garantizar al administrado la certeza de las decisiones de la autoridad pública a fin de ejercer sus derechos, primordialmente el de defensa, sin restricción de naturaleza alguna, lo que como queda evidenciado en el caso analizado, no ha ocurrido, toda vez que inobservando expresa disposición normativa contenida en el artículo 143 del Código Tributario, que otorga de manera excluyente el derecho de revisar los actos administrativos a "la máxima autoridad" de la administración tributaria, el director

regional norte, atribuyéndose una facultad que no le estaba otorgada insinuó el recurso de revisión que concluyó con la resolución materia de la presente acción. En este sentido se ha pronunciado la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia al resolver los recursos de casación No. 26- 2006, No. 130-2008 y No. 261 de 24 de julio de 2007, publicado en el Registro Oficial No. 198 de 25 de octubre de 2007, este último que en su parte pertinente señala: "En el presente caso, como bien lo menciona el voto salvado que obra de fs. 128 de los autos, el recurso de revisión fue "extrañamente insinuado por el mismo funcionario que dictó y ejecutó la Resolución Administrativa" (la negrilla es nuestra). Del texto del artículo 143 antes transcrito, no se desprende tal posibilidad, pues la iniciación del recurso de revisión está reservada a la máxima autoridad del órgano administrativo correspondiente, de oficio, o por insinuación de la persona natural o jurídica interesada, no de la autoridad que emite el acto revisado, peor aún de la autoridad que lo ejecuta (1/4) Así, el recurso de revisión se inició por la insinuación hecha en virtud del "Oficio No. 003554 en el cual solicita de acuerdo con el Art. 139 del Código Tributario revisar la Resolución No. UR002692", y no de oficio, como bien pudo haber obrado la entonces Directora General del Servicio de Rentas Internas al amparo del artículo antes citado. Además, el Art. 143 exige que el recurso de revisión se inicie por una de las causas taxativamente enumeradas en su texto y ni de la insinuación del recurso de revisión, ni de la resolución en revisión impugnada, aparece cuál es el vicio del que supuestamente adolece el acto revisado. Tampoco consta del proceso que la Administración Tributaria hubiese verificado y justificado los errores de los que supuestamente adolece la Resolución 002692, menos aún que ésta se hubiere fundado en actos nulos, o en documentos o testimonios falsos. Estas irregularidades cometidas en la insinuación, sustanciación y resolución del recurso de revisión vulneran claramente lo establecido en el Art. 145 del Código Tributario, que considera que el recurso de revisión procede únicamente cuando se fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del Art. 143. Conforme lo ha sostenido reiteradamente esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, el recurso de revisión es una facultad extraordinaria de la administración, que opera únicamente respecto de actos administrativos firmes y ejecutoriados, cuando ha ocurrido uno de los supuestos contemplados en los ordinales de ese mismo artículo. No debe descuidarse el "carácter restrictivo con que dicho ejercicio debe contemplarse, un temperamento, en definitiva, de los rigores propios de la revocación" (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo I, Thomson-Civitas, 2005, p. 669). No cabía, por tanto, que el propio funcionario que emitió y ejecutó el acto insinuara la revisión, menos aún que lo hiciera sin aludir a la causa para ello. Al haber ejercido una facultad no comprendida en la ley, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte vulneró el Art.119 de la Constitución, que claramente dispone que "los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la ley. (1/4)°; (los subrayados pertenecen a la

Sala); **vi.** Del contenido transcrito de la decisión cuestionada, extensa pero necesaria, se desprende que el Tribunal juzgador, de manera equivocada, da al pedido del Director Regional Norte la calidad de insinuación del recurso, equiparándolo a la figura de ^ainsinuación^o que la norma prevé para cuando éste es formulado por el contribuyente o un tercero interesado; olvida que el artículo 144 del Código Tributario ~~que~~ dicho sea de paso, lo menciona para hacer referencia a que debe observar el procedimiento que la norma determina, lo cual no implica aplicación- contempla de manera expresa la posibilidad de que la autoridad competente, el Director General del SRI en este caso, cuando **tuviere conocimiento por cualquier medio**, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales previstas en el artículo 143, disponga el inicio de un expediente sumario; **vii.** Resulta pertinente y válido lo que señala la norma, respecto a que el medio por el que llegue a conocimiento de la máxima autoridad, sea cualquiera que permita evidenciar el error, pues es entendible que si el error favorece al contribuyente, no será quien insinúe revisión; como también es perfectamente válido, que sea cualquiera el medio por el que llegue a conocimiento de la máxima autoridad y no que sea únicamente el Director General el que advierta el error, como pretende el Tribunal, con su argumentación; ello no implica que quien informa a la máxima autoridad, sea quien ^ainsinúe^o revisión como pretende, de manera equívoca, el Tribunal juzgador; si hubiese aplicado el contenido del artículo 144 del Código Tributario, no habría desestimado la revisión de oficio, válidamente practicada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

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 **CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 6 de diciembre de 2018, las 10h34, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2015-00290 y ratificar la validez de la resolución No. 917012015RREV000380 de 12 de junio de 2015.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL



154478825-DFE

Juicio No. 17510-2015-00290

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 22 de julio del 2021, las 10h24. **VISTOS:** a) Agréguese al expediente el escrito de fecha 09 de julio de 2021, las 15h12 presentado por la abogada Angélica Meléndez Oña, en su calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas b) Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 07 de julio de 2021, las 09h45, transcurrido el término legal señalado para el efecto se procede a resolver lo solicitado por la parte demandada en los siguientes términos: Antecedentes.- **1)** La señora Dennys Tamayo Vallejo en calidad de apoderada general de OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A., en escrito de 06 de julio de 2021, las 15h10, interpuso recurso horizontal de ampliación de la sentencia dictada el 01 de julio de 2021, las 16h46 en la que solicita ampliar el fallo con base en los siguientes aspectos: ^a (1/4) *el SRI propuso recurso extraordinario de casación sustentando causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, alegando errónea interpretación del artículo 143 y falta de aplicación del artículo 144 del Código Tributario. La sentencia dictada por sus señorías el 1 de julio de 2021, considera pertinente casar el fallo, pues considera que el Tribunal de instancia habría inaplicado del artículo 144 del Código Tributario. En otras palabras, estima que el recurso de revisión sí podía ser insinuado por el Director Regional Norte. Sin embargo, al casar el fallo de instancia, la Sala de Casación no ha emitido un pronunciamiento sobre los restantes tres puntos controvertidos, como habría sido lo adecuado al haber desechado el argumento de la improcedencia del recurso de revisión. Conforme al artículo 16 de la Ley de Casación, cuando se acepta el recurso, corresponde a la Sala de Casación casar "la sentencia o auto de que se trate" y expedir "el que en su lugar correspondiere, y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto." Esta obligación se confirma en el artículo 273 del COGEP, que señala que si la casación se fundamenta en el caso quinto del artículo 268, (antes causal 1 del artículo 3 de la Ley de Casación), "el Tribunal de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia casará la sentencia en mérito de los autos y expedirá la resolución que en su lugar corresponda, remplazando los fundamentos jurídicos erróneos por los que estime correctos". Considerando que en este caso la Litis se trabó sobre cuatro puntos en disputa, y que el fallo de 1 de julio resuelve solo uno de los aspectos controvertidos, solicito gentilmente a los señores Jueces proceder a la AMPLIACIÓN de dicho fallo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 274 del Código Tributario que señala que este recurso horizontal procede "cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos (1/4)" **2)** En providencia de fecha 07 de julio de 2021, las 09h45, 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)** Mediante escrito de 09 de julio de 2021, la abogada Angélica Meléndez Oña en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, da contestación a la petición de ampliación y señala que: ^a (1/4) *del escrito presentado por la actora no se advierte que su pretensión se subsuma en los presupuestos establecidos en los artículos referidos en el punto anterior, y más bien tiene como propósito que se reforme la sentencia dictada por su autoridad, cuestión que es improcedente. 3. La sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del presente proceso no ha omitido resolver ninguno de los puntos controvertidos, entendiéndose por tales a aquellos objeto del recurso de casación, no le correspondía a los señores Jueces Nacionales valorar pruebas, como pretende la parte actora, a través de su recurso de ampliación. 4. El artículo 16 de la Ley de Casación establece que en el caso de que el recurso de casación fuera procedente, la Corte Nacional de Justicia ^a 1/4 casará la sentencia o auto de que se trate y expedirá el que en su lugar correspondiere y por el mérito de los hechos establecidos en la sentencia o auto, lo cual no implica fallar en mérito del proceso y valorar la prueba, sino por el contrario, resolver bajo los hechos ciertos que se desprendan de la sentencia o auto recurrido. 5. (1/4) la sentencia dictada por la H. Sala Especializada no ha dejado de resolver algún punto sobre el que se ha planteado el recurso de casación, por lo que el recurso de ampliación planteado por la parte actora es improcedente." **4)** Siendo el estado procesal**

FUNCIÓN JUDICIAL Firmado por
JOSE DIONICIO
SUIING NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

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

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

de la causa corresponde resolver el recurso de ampliación, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones: **PRIMERO.-** Los recursos de ampliación y aclaración se encuentran previstos en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: *“(1/4) La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.”* y en el artículo 255 segundo inciso del Código *ibídem*, 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.”* **SEGUNDO.-** El recurrente solicita que se amplíe el fallo señalando que: *Considerando que en este caso la Litis se trabó sobre cuatro puntos en disputa, y que el fallo de 1 de julio resuelve solo uno de los aspectos controvertidos, solicito gentilmente a los señores Jueces proceder a la AMPLIACIÓN de dicho fallo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 274 del Código Tributario que señala que este recurso horizontal procede “cuando no se hubiere resuelto alguno de los puntos controvertidos (1/4)”*; **TERCERO.-** Al respecto es necesario señalar que los vicios acusados y que fueron admitidos son la errónea interpretación del artículo 143 y la falta de aplicación del artículo 144, ambos del Código Tributario, vicios respecto de los cuales la Sala se pronunció de manera expresa conforme obra en el considerando décimo tercero del fallo de casación y se resuelve declarar la validez de la resolución cuestionada; **CUARTO.-** Consiguientemente, habiéndose resuelto todos los cuestionamientos, no existe nada que ampliar, pues aceptar lo solicitado por el peticionario del recurso horizontal, equivaldría a reformar la sentencia, lo cual no es pertinente hacerlo a través del recurso horizontal planteado. Consiguientemente, se niega lo solicitado. El doctor Fernando Cohn Zurita, quien interviene en la causa, en reemplazo de la doctora Rosana Morales, firma por obligación legal. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

153700758-DFE

Juicio No. 01501-2019-00082

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 13 de julio del 2021, las 11h26. **VISTOS:** La abogada Carla Cristina Alba Crespo en calidad de procuradora judicial del señor Álvaro Santiago Jaramillo Crespo, representante legal de la compañía CONSENSOCORP S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay el 06 de marzo del 2020, las 14h24 dentro del juicio de impugnación No. 01501-2019-00082.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y 201 del Código Orgánico de la Función Judicial.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay el 06 de marzo del 2020, las 14h24, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00082, declara sin lugar la acción de impugnación deducida por las Abogadas Carla Cristina Alba Crespo y María Elisa Palacios Aguilar, como procuradoras judiciales del señor Álvaro Santiago Jaramillo Crespo, representante legal de la compañía CONSENSOCORP S.A., en contra del Director Financiero del GAD Municipal del Cantón Cuenca y subsidiariamente en contra del señor Alcalde y Procurador Síndico de dicha institución, como consecuencia de lo cual se confirma la validez legal de la Resolución No. 8859, emitida por el referido Director Financiero el 5 de junio del 2019.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 15 de julio del 2020, las 14h24, la abogada Carla Cristina Alba Crespo en calidad de Procuradora Judicial del señor Álvaro Santiago Jaramillo Crespo, representante legal de la compañía CONSENSOCORP S.A., interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 22 de julio del 2020, las 16h12, en los términos de los artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos, 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 4 de noviembre del 2020, las 10h50, el doctor Miguel

Ángel Bossano Rivadeneira, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de aplicación de los artículos 15, 16, 122 y 306 del Código Orgánico Tributario.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El GAD Municipal del cantón Cuenca no ha dado contestación al recurso de casación interpuesto por la compañía CONSENSOCORP S.A.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 01501-2019-00082(1), realizado el 21 de diciembre de 2020, las 19h09, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la causa, Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E) y Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E). 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 del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-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 y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 06 de julio del 2021, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 12 de julio del 2021, las 14h45; en el que participaron el abogado Iván Orellana Tossi, en calidad de Procurador Judicial del señor Álvaro Santiago Jaramillo Crespo, representante legal de la compañía CONSENSOCORP S.A., y la abogada María Daniela Íñiguez en calidad de procuradora fiscal de las

autoridades demandadas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- La recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay el 06 de marzo del 2020, las 14h24, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, al haber incurrido en el vicio de falta de aplicación de los artículos 15, 16, 122 y 306 del Código Orgánico Tributario.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la recurrente considera infringida son: **Código Orgánico Tributario: 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.”* **Art. 16.- Hecho generador.-** *“Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”* **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.”* **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. 2. Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena. La autoridad administrativa tramitará y resolverá el reclamo con sujeción a lo previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo de este Código. La resolución que se dicte será impugnabile ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, con arreglo al artículo 229.”*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- **Caso quinto** *“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.^o1.

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR EL VICIO ACUSADO.-

Respecto al vicio de falta de aplicación de los artículos 15, 16, 122 y 306 del Código Orgánico Tributario, el Tribunal A quo fijó como punto de controversia, establecer si se había producido o no el pago indebido de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales. A su vez, a criterio de la Administración Municipal la compañía Girasolcorp S.A., absorbida por la empresa Consensocorp S.A., sí era sujeto pasivo de los tributos mencionados y por ello, el pago efectuado fue debido, sin embargo, la compañía actora con base a lo dispuesto en el art. 429 de la Ley de Compañías y la norma interpretativa a dicha norma contenida en el artículo 62 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, Girasolcorp S.A., establecen que no era sujeto de los tributos al tratarse de una compañía Holding y por tanto, al no haberse configurado el hecho generador, el pago que realizó fue indebido. Es así, que los juzgadores debían aplicar el artículo 122 del Código Orgánico Tributario para determinar si efectivamente existió o no un pago indebido y constatar si el mismo fue efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador, es decir, se debía confirmar si la compañía Girasolcorp S.A. en dichos años tuvo o no ingresos gravados con el impuesto a la renta en virtud de lo establecido en el artículo 429 de la Ley de Compañías y su norma interpretativa que determina que la empresa holding respetó su naturaleza específica y por tanto, su condición o no de sujeto pasivo de los tributos analizados. Que los jueces de instancia, bajo un *sui generis* análisis, concluyó que el reclamo de pago indebido no correspondía, toda vez que, a su criterio la compañía actora debía plantear una acción de impugnación en contra de la determinación efectuada por el GAD Municipal de Cuenca a pesar de que los títulos de crédito fueron emitidos en los meses de mayo de los años 2016, 2017 y 2018, mientras que el reclamo de pago indebido fue presentado en el mes de febrero del 2019; que para impugnar dichos títulos el ordenamiento jurídico otorgaba un término de 30 días para presentar el reclamo administrativo sobre ellos y por tanto, ya no correspondía efectuarlos; que conforme a lo establecido en el artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador, la compañía actora tiene todo el 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, sin que pueda quedar en indefensión para reclamar un derecho plenamente reconocido en la ley; que la norma interpretativa al artículo 429 de la Ley de Compañías que subsanó cualquier oscuridad, confusión o error de interpretación que el auditorio en general pudo tener sobre el alcance de la norma interpretada y la naturaleza específica de las compañías Holding o

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

Tenedoras de Acciones, fue recién publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 309 de 21 de agosto de 2018 y que justamente en el momento en que se aclaró el sentido de la norma, para la accionante identificó el error incurrido al haber efectuado el pago sobre unos tributos de los cuales no existía obligación tributaria; que el artículo 306 del Código Orgánico Tributario determina que se podrá presentar un reclamo de pago indebido cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte y que el objeto de la controversia no era determinar si correspondía o no el pago indebido como acción, sino por el contrario, era determinar si en el presente caso se ha producido el pago indebido de los impuestos. Que al no haber aplicado el artículo 122 del Código Tributario, los juzgadores simplemente dejaron de resolver el punto de la controversia y determinar si en el caso concreto había o no pago indebido vulnerando el derecho de tutela judicial efectiva, desconociendo incluso la temporalidad de los hechos que evidencian que la empresa toma conciencia de su error cuando se publica la norma interpretativa al artículo 429 de la Ley de Compañías en el mes de agosto del 2018, resuelve que ^a no correspondía un pago indebido^o sino que se debía presentar un Reclamo Administrativo años atrás cuando la empresa estaba incurso en el error de pensar si estaba obligada al pago. Además, que los artículos 15 y 16 del Código Orgánico Tributario debían ser aplicados ya que estas normas establecen en sus líneas el principio de legalidad en materia tributaria definido en la máxima ^a no hay tributo sin ley^o, toda vez que las prestaciones tributarias surgen de obligaciones establecidas en la ley, las mismas que generan una relación jurídica específica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor y tienen como sustento la obligación tributaria y el hecho imponible o hecho generador del tributo. Que la empresa actora no puede ser considerada sujeto pasivo de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales ya que en los años 2016, 2017 y 2018 no tuvo ingresos gravados con el impuesto a la renta en dichos ejercicios fiscales. Si bien son los artículos 547 y 553 del COOTAD los que prevén cuáles son los hechos generadores del impuesto a la patente y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, el Tribunal A quo debía verificar si la sociedad a la que la Administración Municipal cobró indebidamente los tributos, y que es la que reclama su devolución, en efecto se encasilla en los presupuestos de hechos generadores previstos en las normas, como lo señala el artículo 16 del Código Orgánico Tributario. Que la Sala se abstuvo de analizar el objeto de la controversia al sostener que la empresa debía presentar un reclamo administrativo en contra del proceso de determinación efectuado por el GAD Municipal de Cuenca. Que se debió aplicar el artículo 306 del Código Orgánico Tributario, ya que al haber sido el GAD Municipal de Cuenca la Autoridad Tributaria que emitió los títulos de crédito bajo un presupuesto errado de que la compañía Girasolcorp S.A. sí era sujeto pasivo de los tributos analizados y que, continuando con ese error, la compañía canceló los mismos a pesar de que no había nacido la obligación tributaria, el momento que la empresa actora tomó conciencia del error incurrido interpuso reclamo administrativo de pago indebido y es justamente la resolución que se

dictó dentro de este reclamo la que fue materia de impugnación dentro de esta causa. Que de la norma mencionada, se desprende que la compañía actora, en ejercicio de sus derechos y conforme el término establecido en el artículo 305 del mismo cuerpo legal, presentó el recurso administrativo de pago indebido ante el GAD Municipal de Cuenca no porque ^a no haya estado conforme con los valores determinados^o sino que lo hizo porque no había nacido la obligación tributaria, al no ser la empresa sujeto pasivo de los tributos municipales analizados. Que en la sentencia recurrida en vez de aplicar el artículo 306 del Código Orgánico Tributario señalan los juzgadores a los artículos 392 del COOTAD y 115 del Código Orgánico Tributario como los llamados a resolver la causa, indicando que en base a ellos la compañía debió presentar un reclamo administrativo en contra de los títulos de crédito que fueron emitidos en el mes de mayo de los años 2016, 2017 y 2018; desconociendo que recién en el mes de agosto del 2018 con la publicación de la norma interpretativa al artículo 429 de la Ley de Compañías la empresa toma conciencia de su error y verifica que Girasolcorp S.A. nunca fue sujeto pasivo de los tributos municipales que por error había cancelado y que por tanto, cualquier vía para interponer un reclamo administrativo en contra de los títulos estaba prescrita, pero principalmente que la existencia de figura jurídica del pago indebido es justamente para que dentro de los 3 años subsiguientes al pago de los tributos que no correspondían se pueda efectuar el reclamo administrativo para su devolución.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **i.** La **falta de aplicación** ^a *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*²; **ii.** El cuestionamiento de la empresa recurrente, gira en torno a la consideración de que la decisión del Tribunal para negar el reclamo de pago indebido, lo condiciona a la impugnación de la determinación practicada por la Administración Tributaria municipal, lo cual no ha ocurrido; **iii.** El Tribunal de instancia, en su decisión, en la parte pertinente de la sentencia cuestionada argumenta: ^a *6.3.- Pese a lo señalado en el apartado anterior de este fallo, luego de que la compañía GIRASOLCORP S.A. ha pagado voluntariamente el valor de la determinación tributaria, mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2019 (fs. 24 28), ha deducido el 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*

² Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

correspondiente reclamo impugnatorio en contra de la determinación realizada, sin que para ello se requiera el pago previo de la obligación determinada, pues, en garantía del derecho a la defensa consagrado en el Art. 76 numeral 7 de la constitución, el inciso primero del Art. 392 del COOTAD vigente a la fecha de emisión de los referidos títulos , en relación con el Art. 115 del Código Tributario, facultaba a los administrados para que en el plazo de treinta días de producidos los efectos jurídicos en su contra, puedan ^a 1/4 presentar reclamo administrativo en contra de cualquier conducta o actividad de las administraciones de los gobiernos autónomos descentralizados.º. En consecuencia, si la obligación ha sido determinada por la Administración Municipal, y si la compañía accionante conocía del alcance del Art. 429 de la Ley de Compañías, en los términos interpretados por el Art. 62 de la Ley de Fomento Productivo, y por lo mismo 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, cuyo tenor literal señala que “Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse 1/4º ; 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, del 1.5 por mil sobre Activos Totales y la Tasa de Seguridad Ciudadana, luego de lo cual, el 25 de febrero de 2019 (fs. 24 28), es decir una vez que el acto de determinación se encontraba firme, tomando en cuenta que los Títulos que constan como antecedentes de los comprobantes de pago han sido emitidos el 1 de enero y 11 de mayo de 2016, el 1 de enero y 10 de mayo de 2017; y, el 1 de enero y 10 de mayo de 2018 (fs. 278 285), ha presentado el reclamo de pago indebido que es objeto de la presente controversia.- 1/4º (Los subrayados pertenecen a la Sala); iv. Tratándose del caso quinto del artículo 268, por errores de derecho o in judicando, se parte de hechos probados, que no se puede volver a analizar en casación y menos por la causal invocada; en el caso, no está en discusión que la empresa actora es una holding y que realizó el pago de los tributos que reclama como indebidos; v. Corresponde entonces verificar si el Tribunal debió aplicar y dejó de hacerlo, lo preceptuado en los artículos 122 y 306 del Código Tributario; el artículo 122 considera pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el artículo 306 prevé la presentación de un reclamo administrativo por pago indebido, 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. 2. Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena; vi. Habiéndose cuestionado una resolución que niega un reclamo de pago indebido, el Tribunal de instancia en efecto debió proceder a verificar si hubo el pago y si este fue

indebido, por las razones que establece la Ley; no se encuentra que el Tribunal haya realizado tal verificación, por el contrario, reconoce la condición de pago debido al realizado por la empresa actora por haber pagado en forma voluntaria, y por no haber presentado reclamo del proceso de determinación de forma oportuna; **vii.** Al respecto es necesario recordar que el artículo 62 de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal incluye la norma interpretativa del artículo 429 de la Ley de Compañías con el siguiente contenido: *Disposición interpretativa del artículo 429 de la Ley de Compañías.- Interpretese el inciso primero del Artículo 429 de la Ley de Compañías en el sentido de que, dada la naturaleza específica de las compañías holding o tenedoras de acciones, mientras estas sociedades no tengan actividades económicas, entendiéndose por tales las actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales gravadas con impuesto a la renta, las mismas no tendrán la calidad de sujeto pasivo de los impuestos de Patentes municipales y del 1,5 por mil sobre los activos totales*^o, disposición que deja en claro que las compañías holding o tenedoras de acciones como la del presente caso, no tienen la calidad de sujetos pasivos de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales, por lo que los valores pagados por tales impuestos devienen en indebidos; **viii.** Con lo expuesto, resulta innecesario analizar la falta de aplicación de los artículos 15 y 16 del Código Tributario, también alegados; de la misma manera, el reconocimiento de pago indebido cubre únicamente los valores que corresponden a los impuestos de patentes municipales y activos totales, no así a la tasa de seguridad ciudadana, que tiene un régimen jurídico propio y que no ha sido cuestionada por los recurrentes.

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 **CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia de Azuay el 06 de marzo del 2020, las 14h24 y declarar indebidos los pagos realizados por la empresa actora de los impuestos de patentes municipales y activos totales en los términos expuestos en el considerando décimo tercero de esta sentencia.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

153701524-DFE

Juicio No. 09501-2018-00235

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 13 de julio del 2021, las 11h29. **VISTOS:** La señora María Leonor González Dapelo, representante legal de la empresa Laboratorios G.M. Sucesores del Dr. Julio González Mosquera, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 25 de octubre del 2018, las 15h54 dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00235.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 25 de octubre del 2018, las 15h54, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00235, declara parcialmente con lugar la acción de impugnación deducida por la señora María Leonor González Dapelo, como representante legal de la empresa Laboratorios G.M. Sucesores del Dr. Julio González Mosquera, en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, confirma todas la glosas que han sido confirmadas a través de la Resolución impugnada No. 109012017RREC235385, emitida por dicha autoridad el 22 de diciembre de 2017, con excepción del crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas, donde deberá reconocerse como tal la suma de US\$ 623.07 que ha sido justificada por la empresa accionante.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 16 de noviembre del 2018, las 14h33, la señora María Leonor González Dapelo, representante legal de la Empresa Laboratorios G.M. Sucesores del Dr. Julio González Mosquera, interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 23 de noviembre del 2018, las 10h47, en los términos de los artículos 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, 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 16 de enero del 2019, las 13h24, el doctor Juan Montero

Chávez, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno publicado en el Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- La Administración Tributaria no ha dado contestación al recurso de casación interpuesto por la empresa Laboratorios G.M. Sucesores del Dr. Julio González Mosquera.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 09501-2018-00235(1), realizado el 21 de diciembre de 2020, las 15h16, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la causa, Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E) y Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E). 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 del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 28 de junio del 2021, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 05 de julio del 2021, las 14h45, en la que participaron la señora María Leonor González Dapelo representante legal

de Laboratorios G.M. Sucesores del Dr. Julio González Mosquera por intermedio de su procurador judicial abogado Jaime Peré Viteri y la abogada Kerly Viviana Hoyos Calle, en calidad de procuradora fiscal de la Administración Tributaria, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran en la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; se suspende la audiencia y se convoca para su reinstalación para el día 9 de julio de 2021, a las 11h00, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 25 de octubre del 2018, las 15h54, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

DÉCIMO: NORMA SEÑALADA COMO INFRINGIDA.- La norma que la recurrente considera infringida es la *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Art. 6.- Ingresos de los bienes sucesorios.-* *“Los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computará y liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente.”*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- *Caso quinto* *“ 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.”¹.*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR EL VICIO ACUSADO.-

Respecto al vicio de errónea interpretación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la casacionista considera que el Tribunal juzgador en el considerando 6.5 de la sentencia impugnada aplica la norma mencionada en el sentido de que esta es aplicable por una sola vez y únicamente luego del fallecimiento de una persona que se encontraba casada, cuando el tenor literal de la norma no establece ningún tipo de límite temporal durante el cual debe ser aplicado este artículo. Bien indica el Tribunal A quo que los gananciales nacen al disolverse la sociedad conyugal, sin embargo, faltó agregar que hasta que no se liquide la sociedad conyugal, ni la sucesión indivisa, los

¹ Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

gananciales mantienen su vigencia, es decir, los juzgadores no consideran que los bienes que forman parte de una sucesión permanecen en la indivisión hasta que no se liquiden, se partan y se adjudiquen los bienes que la conforman. El espíritu de la norma, así como su tenor literal hacen referencia a ingresos de bienes sucesorios indivisos y que los referidos ingresos provenientes de bienes sucesorios indivisos se deberán computar y liquidar considerando a la sucesión como una unidad económica independiente, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente. La empresa Laboratorios G.M. Sucesiones del Dr. Julio González Mosquera era de propiedad de los cónyuges Julio González Mosquera y María Leonor Dapelo Rossignoli. Como consecuencia del fallecimiento del doctor González el 12 de diciembre de 1972 se disolvió la sociedad conyugal que tenían formada y el Laboratorio pasó a formar parte del haber hereditario de la sucesión del Dr. Mosquera que continuaba en estado de indivisión durante el periodo fiscal 2014, dado que, ni la sociedad conyugal, ni la sucesión indivisa habían sido liquidadas y partidas entre los herederos del doctor González Mosquera y la cónyuge superviviente. Así, a efectos de lo previsto en el artículo 6 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Laboratorio se convirtió en un bien sucesorio indiviso. La compañía maneja su propia contabilidad y cumple con sus obligaciones legales, en especial las obligaciones tributarias, de manera que todos los años incluido el ejercicio fiscal 2014, presenta su declaración del Impuesto a la Renta en el formulario 102 relativo a ^aPersonas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad^o, tributando a estos efectos a una tasa impositiva del 35%. Tanto la sociedad conyugal que quedó disuelta con el fallecimiento del Dr. González, como la sucesión del causante, no habían sido liquidadas durante el ejercicio fiscal 2014, motivo por el cual durante el referido ejercicio económico la señora Dapelo al presentar el formulario 102 para la declaración del Impuesto a la Renta consignó en el casillero 778 relativo al 50% de utilidad atribuible a la sociedad conyugal el valor de \$124.506,57, el mismo que no fue aceptado por la Administración Tributaria y por tanto, fue glosado en su totalidad por considerar que como no existe sociedad conyugal no es aplicable la deducción del 50% de la utilidad del ejercicio que pertenece al cónyuge supérstite. La actuación del SRI priva a la cónyuge sobreviviente de pagar impuestos sobre la utilidad que efectivamente le corresponde pagar, haciendo tributar a la sucesión indivisa por la totalidad de los ingresos que ha generado el Laboratorio, aun cuando este no forma parte exclusivamente de la sucesión indivisa, sino que forma parte en partes iguales tanto de los gananciales del cónyuge supérstite como de la sociedad indivisa.

El Tribunal de instancia, además fundamenta su criterio aplicando el artículo 1357 del Código Civil, el mismo que forma parte de la normativa relativa a la partición de bienes, sin embargo, esta norma no es aplicable al caso concreto, ya que no se ha producido la partición de los bienes que formaron parte en su momento de la sociedad conyugal formada por el Dr. González y la señora Dapelo. El

mencionado artículo hace referencia a la separación de los patrimonios del causante y del cónyuge sobreviviente, así como a la división de las especies. El Laboratorio a efectos tributarios ha venido declarando el Impuesto a la Renta como una sucesión indivisa, consignando en el casillero 778 del Formulario 102 la parte que corresponde a los gananciales del cónyuge sobreviviente en estricta aplicación de lo establecido en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Si bien la nomenclatura del referido casillero puede traer a equívocos dado que únicamente hace referencia a la sociedad conyugal, no por esto se puede privar a un contribuyente de aplicar los preceptos que están contemplados en una ley de rango orgánico. La recurrente sostiene que los jueces de instancia no tomaron en consideración que el Laboratorio también forma parte de los gananciales a los que tiene derecho el cónyuge sobreviviente y no pertenece exclusivamente a la sucesión indivisa. Adicionalmente el Tribunal al fundamentar la confirmación de la glosa impuesta por el Servicio de Rentas Internas concluye erróneamente que la cónyuge sobreviviente ha reconocido de forma expresa que ya se le han adjudicado los gananciales a los que tenía derecho cuando eso es falso. Los ingresos que generó el bien sucesorio y que correspondían a la cónyuge sobreviviente se mantuvieron en el Laboratorio, razón por la cual la señora Dapelo no ha presentado su declaración de Impuesto a la Renta por los gananciales que le corresponden. El proceso judicial ante el Tribunal A quo no tenía por objeto dilucidar si la cónyuge sobreviviente presentó o no su declaración de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2014, sino determinar si al momento de presentar el formulario 102 de declaración de Impuesto a la Renta el Laboratorio consignó correctamente la deducción en aplicación del artículo 6 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Que la Sala concluye diciendo que el Laboratorio, ni siquiera es una sucesión indivisa sino una sociedad de las que trata el artículo 98 de la Ley ibídem por el mero hecho de que la cónyuge sobreviviente no ha retirado de las arcas del Laboratorio lo que le corresponde como derecho de gananciales. Si hubiera sido así, la empresa no hubiera tributado a la tasa impositiva del 35% sino del 22% aplicable para todas las sociedades.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **1. La errónea interpretación** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado,*

alejándose de su espíritu y finalidad.^{o2}; **ii.** El cuestionamiento a la sentencia por errónea interpretación del artículo 6 de la Ley de Régimen Tributario Interno, gira en torno al alcance que el Tribunal, da a la norma acusada de errónea interpretación, que la exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, en el sentido de que es aplicable cuando se presenta por primera vez, luego del fallecimiento de una persona; **iii.** El Tribunal juzgador, en el 6.5 de la sentencia argumenta de la siguiente manera: *“6.5.- El siguiente punto del objeto de la controversia tiene relación con la glosa del casillero 778, correspondiente a “utilidad atribuible a la sociedad conyugal, y consiste en determinar si la compañía accionante tiene derecho a aplicar la exclusión por concepto de gananciales correspondiente al cónyuge sobreviviente que ha sido declarado en dicho casillero. En lo que tiene que ver con esta glosa, la representante legal de la empresa accionante señala que, en base a lo dispuesto en el Art. 6 de la Ley de Régimen Tributario, ha aplicado la exclusión de los gananciales correspondiente al cónyuge sobreviviente, por lo que ha consignado en el casillero 778 denominado “50% UTILIDAD ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD CONYUGAL”, puesto que el negocio en marcha denominado LABORATORIOS G.M. SUCESORES DEL DR. JULIO GONZALEZ MOSQUERA, era propiedad de los cónyuges señores Julio César González Mosquera (+) y María Leonor Dapelo Rossignoli; sin embargo, con el fallecimiento del Dr. González en el año 1972 según se acredita con el certificado de defunción que se adjunta al presente escrito, la señora María Leonor Dapelo Rossignoli pasó a ser la propietaria del 50% de los gananciales como cónyuge sobreviviente, y el restante pasó a formar parte de la sucesión indivisa^{1/4}°. Resalta que la Administración Tributaria ha glosado el valor de este casillero por considerar que no es aplicable el Art. 6 de la Ley de Régimen Tributario, por considerar que ya no existe sociedad conyugal, sino que lo que existe es una comunidad de bienes, argumento que lo considera como ilógico. Al respecto, el Art. 6 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “Los ingresos generados por bienes sucesorios indivisos, previa exclusión de los gananciales del cónyuge sobreviviente, se computarán y liquidarán considerando a la sucesión como una unidad económica independiente.”. Esto implica que la norma es aplicable cuando se presenta por primera vez, luego del fallecimiento de una persona que se encontraba casada, la declaración de impuesto a la renta respecto de los ingresos obtenidos por el causante, que aún se mantienen indivisos, en cuyo caso en forma previa se procederá a la deducción de los gananciales que correspondería al o a la cónyuge sobreviviente. Una vez hecha esta deducción, la sucesión indivisa se constituye en una unidad económica independiente, sin que quepa una nueva deducción de gananciales del cónyuge sobreviviente en las futuras declaraciones de impuesto a la renta de la sucesión indivisa, puesto que el derecho a los gananciales nace al disolverse la sociedad conyugal, la que ocurre por una sola ocasión y por lo mismo el derecho a dichos gananciales existe por una sola ocasión, por ello es que el Art. 1357 del Código Civil*

2 Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibídem.*, pp. 361.

establece, *“Si el patrimonio del difunto estuviere confundido con bienes pertenecientes a otras personas por razón de bienes propios o gananciales del cónyuge, contratos de sociedad, sucesiones anteriores indivisas, u otro motivo cualquiera, se procederá, en primer lugar, a la separación de patrimonios, dividiendo las especies comunes según las reglas precedentes.”*. En consecuencia, una vez disuelta la sociedad conyugal y una vez presentada la declaración de impuesto a la renta de la sucesión indivisa, el cónyuge sobreviviente en adelante deberá presentar su propia declaración de impuesto a la renta en base a sus propios ingresos.- En el caso que nos ocupa, según consta en el acto impugnado, la empresa accionante ha reconocido *“1/4 que la señora María Leonor Dapelo Rossignoli ha reinvertido en la sociedad de hecho los gananciales como cónyuge sobreviviente que le corresponde a fin de generar nuevos ingresos, motivo por el cual no ha presentado su declaración de Impuesto a la Renta como persona natural en la que se consigne el ingreso por dicho valor consignado en el casillero 778¼”*. Esto implica que la cónyuge sobreviviente en forma expresa ha reconocido que dentro de la masa hereditaria dejada por su difunto cónyuge, ya se le ha adjudicado los gananciales a los que tenía derecho, los mismos que incluso ha reinvertido, en la sociedad de hecho, lo que quiere decir que incluso LABORATORIOS G.M. SUCESORES DEL DR. JULIO GONZALEZ MOSQUERA, ni siquiera se ha conservado como una sucesión indivisa, puesto que al recibir la reinversión de los gananciales que le correspondía a la cónyuge sobreviviente, se transformó en una sociedad de las que trata el Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno...”; **iv.** Del análisis al texto de la sentencia, transcrito en su parte esencial, se advierte que el Tribunal de instancia en efecto incurre en un error de interpretación del artículo 6 de la LRTI, pues confrontado el contenido de la norma con los hechos relatados por los propios juzgadores, se desprende que: **a)** LABORATORIOS G.M. SUCESORES DEL DR. JULIO GONZALEZ MOSQUERA es una empresa que a la fecha del fallecimiento del doctor Julio González Mosquera, formaba parte de la sociedad conyugal habida con la señora María Leonor Dapelo Rosignoli; **b)** Que luego del fallecimiento del doctor Julio González Mosquera, los gananciales de la cónyuge superviviente, equivalentes al 50%, no fueron divididos, como tampoco el otro 50% perteneciente a los herederos, manteniéndose en condición de indivisa la empresa, tanto la parte correspondiente a gananciales como la que pertenece a los herederos, manteniéndose como una unidad económica; **c)** El error del Tribunal de instancia en la interpretación de la norma es el alcance restringido que le da, en el sentido que es aplicable cuando se presenta por primera vez, luego del fallecimiento de una persona y que una vez hecha la deducción, la sucesión indivisa se constituye en una unidad económica independiente como sucesión indivisa, lo cual no es así, pues tal interpretación cabría la primera vez para la exclusión de gananciales, una vez producida la disolución de la sociedad conyugal con la muerte de uno de los cónyuges; en el caso, no se produjo la exclusión de los gananciales a la muerte del causante, reconocido de manera expresa por el Procurador de la actora en la audiencia de casación, la empresa se mantuvo como un negocio en

marcha, con dos componentes indivisos, el perteneciente a la cónyuge superviviente y la sucesión indivisa, no solo como sucesión indivisa como sostiene el Tribunal de instancia; **d)** Frente a la afirmación del Tribunal de que la cónyuge sobreviviente ha reconocido que ha reinvertido los gananciales, no es concebible que se mantenga la condición de bienes hereditarios indivisos, sino que, de facto, se ha transformado en una sociedad de hecho como una comunidad de bienes que debe tributar por el cien por ciento de sus utilidades, sin generar una deducción que a todas luces resulta irreal y artificiosa; **v.** En el caso, vista la relación de los hechos formulados por el Tribunal juzgador, se mantiene un patrimonio indiviso, conformado por los gananciales y la parte que corresponde a los herederos, configurándose una sociedad de hecho; **vi.** En tales condiciones, y por las razones que se dejan expuestas, es procedente que la Administración Tributaria no acepte la exclusión del 50% que correspondería a los gananciales, sobre los cuales, por el tiempo transcurrido, no existe certeza alguna de que mantenga esa correlación original del porcentaje del 50%; ello, sumado a la afirmación del Tribunal de que la cónyuge superviviente no ha declarado impuestos en la parte que le correspondería por su participación en los gananciales no distribuidos, justifican el cargo establecido por la Administración Tributaria.

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**, al tenor de lo previsto en el artículo 273.4 del COGEP, resuelve **CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 25 de octubre de 2018, las 15h54 y declarar que no procede dar de baja el cargo establecido por la Administración Tributaria, por las razones expuestas en el considerando precedente.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL



CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. 154359237-DFE

LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 21 de julio del 2021, las 09h52, VISTOS: La abogada Valeria Dueñas Martínez de Vega en calidad de procuradora judicial del señor Eduardo José Barquet Rendón, en calidad de gerente general y representante legal de SEGUROS ALIANZA S.A., interpone recurso de casación en contra del auto de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 14 de noviembre del 2018, las 12h09 dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00243.

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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y 201 del Código Orgánico de la Función Judicial.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 14 de noviembre del 2018, las 12h09, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00243, en auto de mayoría, declaró sin lugar la demanda deducida por el señor Eduardo José Barquet Rendón, en calidad de gerente general de la compañía SEGUROS ALIANZA S.A. y ordenó el archivo del proceso.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 12 de diciembre del 2018, las 16h12, la abogada Valeria Dueñas Martínez de la Vega, en calidad de Procuradora Judicial del señor Eduardo José Barquet Rendón, gerente general y representante legal de SEGUROS ALIANZA S.A., interpone recurso de casación, mismo que es calificado, en auto de 14 de diciembre del 2018, las 10h55, en los términos del artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos, 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 22 de enero del 2021, las 11h07, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, admitiendo el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de aplicación indebida del artículo 101 del COGEP; errónea interpretación de la Resolución 12-2017; y, falta de aplicación de los artículos 11 numeral 3, 75, 76 numeral 1 y 323 de la Constitución de la República del Ecuador.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- La abogada Angélica Meléndez Oña, procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en escrito de 09 de marzo del 2021, las 08h05, da contestación al recurso y solicita que no se case el auto recurrido, por cuanto no existe fundamento casacional para realizarlo.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17510-2018-00243(1), realizado el 11 de junio de 2021, las 17h04, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la 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 del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Ante la licencia concedida a la doctora Rosana Morales Ordóñez, el 14 de julio de 2021, el Presidente de la Corte llama a integrar la Sala al doctor Fernando Cohn Zurita.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por

lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia de 08 de julio del 2021, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 19 de julio del 2021, las 11h00, en el que participaron la abogada Valeria Dueñas Martínez de la Vega y el doctor Martín Salazar Córdova, en calidad de Procuradores Judiciales del señor Eduardo José Barquet Rendón, gerente general y representante legal de SEGUROS ALIANZA S.A y la abogada Angélica Meléndez Oña en calidad de Procurada Fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- La empresa recurrente considera que el auto de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 14 de noviembre del 2018, las 12h094, incurre en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los siguientes vicios: a) Aplicación indebida del artículo 101 del COGEP; b) Errónea interpretación de la Resolución No. 12-2017; y, c) Falta de aplicación de los artículos 11 numeral 3, 75, 76 numeral 1 y 323 de la Constitución de la República del Ecuador.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la recurrente considera infringida son: a) Constitución de la República del Ecuador: Art. 11: "El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: (...) 3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte. Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento." Art. 75: "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." 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. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes." Art. 323: "Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.", b) Resolución No. 12-2017 de la Corte Nacional de Justicia: "(...) Ya en el ámbito de nuestro derecho procesal, considerando que las excepciones previas tienen como finalidad excluir la discusión sobre el fondo de la controversia (evitar la audiencia de juicio), estas han de ser examinadas, probadas y resueltas por la o el juzgador competente en la audiencia preliminar (...)" c) Código Orgánico General de Procesos: Art. 101: "Sentencia ejecutoriada. La sentencia ejecutoriada surte efectos irrevocables con respecto a las partes que intervinieron en el proceso o de sus sucesores en el derecho. En consecuencia, no podrá seguirse nuevo proceso cuando en los dos procesos hay tanto identidad subjetiva, constituida por la intervención de las mismas partes; como identidad objetiva, consistente en que se demande la misma cosa, cantidad o hecho, o se funde en la misma causa, razón o derecho. Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutive, sino también la motivación de la misma."

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS.- Caso quinto.- "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."

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- El recurrente identifica los antecedentes que originaron la presente causa, los que se originan en el pago indebido que ha efectuado Seguros Alianza respecto del acta de determinación 17201724900240422 por impuesto a la renta del 2014. Respecto al vicio de la aplicación indebida del artículo 101 del Código Orgánico General de Procesos al confundir a las instituciones procesales de la litis pendencia y los efectos de la sentencia ejecutoriada, al assimilarlas tácitamente y si ningún análisis de mérito, a efectos de sustentar su resolución, sin tomar en cuenta sus evidentes diferencias. Que el Servicio de Rentas Internas se excepcionó señalando que la compañía actora ha iniciado dos procesos con identidad objetiva y subjetiva, e identifica que la identidad objetiva está dada en cuanto en ambos procesos se discute la misma obligación tributaria, esto es, el impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 de Seguros Alianza S.A. Sin embargo, en el presente caso no se verifica la identidad objetiva determinada como requisito sine qua non para que opere la litis pendencia ya que mi representada ha solicitado se reconozca en la sentencia de esta causa, el silencio administrativo con efecto positivo que ha operado respecto del reclamo de pago indebido, mientras que en la causa No. 17510-2017-00258 la compañía impugnó las glosas levantadas por el Servicio de Rentas Internas en el acta de determinación de impuesto a la renta del 2014. Que en el juicio No. 17510-2017-00258 nunca se podía resolver acerca del pago indebido realizado por Seguros Alianza S.A. a causa del débito automático de su cuenta bancaria, efectuado para que le quiten la condición de deudor tributario constante en el sistema informático del SRI, en dicho proceso, que ahora se encuentra bajo jurisdicción de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se deberá resolver la procedencia o improcedencia de las glosas levantadas en el acta de determinación del impuesto del 2014 que fueron impugnadas individualmente por la compañía ha tenido que hacer referencia tanto en él un caso como en el otro; explica que la causa No. 17510-2017-00258 tiene sentencia, en tanto que, la causa actual proceso No- 17510-2018-00243 cuyo objeto es el reconocimiento del silencio administrativo. De ahí que la recurrente considere que si se hubiere aplicado de forma completa debida y adecuada el artículo 101, habría notado que no se trata de litispendencia como lo alega la parte demandada, no existiendo identidad objetiva requerida, conclusión determinante en su parte dispositiva, jamás se hubiere ordenado el archivo de la causa.

b) La casacionista arguye que los jueces de instancia incurren en la errónea interpretación de la Resolución No. 12-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia al referirse a la litispendencia puesto que ante la obscuridad de las normas del Código Orgánico General de Procesos, respecto a en qué momento procesal deben discutirse las excepciones previas a través de qué tipo de actuación judicial deberían resolverse, esto se extrae de su propia justificación. Considera el recurrente que al resolverse una excepción previa se excluye del tratamiento del asunto del fondo de un litigio, en el auto interlocutorio recurrido, el Tribunal establece que en los "dos procesos el asunto de fondo se refiere al acta de determinación impugnada." Que es evidente que en el presente caso la excepción previa de litispendencia alegada por la demandada excluyó definitivamente la discusión sobre el fondo de la controversia conforme lo reconocido por la Corte Nacional de Justicia, sin embargo el Tribunal de instancia incurre en el vicio de errónea interpretación de este claro mandato y sin motivación ni sustento en su parte dispositiva, se pronuncia expresamente acerca del asunto de fondo de este proceso cuando el mismo no tuvo ocasión para ser sustentado. Si se hubiese interpretado correctamente la Resolución no se habría dictado auto interlocutorio con base en un supuesto asunto de fondo que no tuvo la oportunidad de ser controvertido. Que en consecuencia, la errónea interpretación de la finalidad de las excepciones previas definidas en dicha resolución provocó que el Tribunal las acepte al establecer un asunto de fondo que es improcedente y que no corresponde a las dos causas, por lo que el auto interlocutorio debe ser casado.

c) La compañía actora aduce la falta de aplicación de los artículos 11, 75, 76 numeral 1, 82 y 323 de la Constitución de la República del Ecuador, al argumentar que el auto interlocutorio incurre en la falta de aplicación de las normas, que antes de intentar inhibirse del conocimiento de la causa, el Tribunal opta por aceptar la excepción previa de litispendencia sin garantizar

la tutela judicial efectiva de Seguros Alianza S.A. lo que resulta determinante en la decisión de archivar la causa y sin análisis de la demanda presentada. Si los juzgadores A quo hubiesen aplicado las garantías constitucionales de las que goza la compañía actora habría reparado que inclusive en el supuesto no consentido de que hubiere litispendencia entre el presente juicio y el proceso No. 17510-2017-00258, señala que en el Estado Ecuatoriano se encuentra prohibición expresa de confiscación, por lo que, estima que el Servicio de Rentas Internas no puede mantener caucionada y por tanto garantizada en su totalidad la obligación tributaria contenida en el acta de determinación mediante el otorgamiento de una póliza de seguro de garantía judicial No. GJ-01532 otorgada por Seguros Confianza dentro del juicio No. 17510-2017-00258 y al mismo tiempo se pretenda mantener en las arcas fiscales el depósito en efectivo por el valor equivalente a la obligación tributaria impugnada por el impuesto a la renta 2014. Si el Tribunal de instancia hubiese observado las disposiciones claras, habría continuado el juicio debiendo ordenar que la autoridad tributaria demandada devuelva el valor pagado indebidamente, razón fundamental para que el auto interlocutorio deba ser casado al amparo del caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos.

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 a la decisión de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, procede a realizar el análisis de los tres presuntos yerros con incidencia en diferentes normas, en forma conjunta, en tanto, los mismos giran en torno a un solo elemento en discusión, la litispendencia declarada por el Tribunal de instancia; para el efecto considera: i. La aplicación indebida se produce "(...) 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." [1] Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse "(...) 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." ii. La errónea interpretación "Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad." iii. La falta de aplicación "ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia." iv. El caso quinto del artículo 268 del COGEP contiene los vicios de derecho sustantivo o in judicando, en los que se parte de la consideración de hechos probados, determinados por el Tribunal juzgador; en el caso, la acusación principal de aplicación indebida del artículo 101 del COGEP, no puede ventilarse como un vicio de norma sustantiva, porque el referido artículo es norma adjetiva; es más, como el auto cuestionado, ha sido emitido, en atención a resolver una excepción previa, ni siquiera procesalmente corresponde valoración de pruebas, salvo las que dicen relación a la excepción alegada; este error en la formulación del recurso, resulta evidente que, en el caso de ser procedente el vicio alegado, debería declararse la nulidad del auto y disponer el reenvío del expediente al Tribunal de origen para que prosiga con la tramitación, pues el mismo no ha concluido; v. Similar consideración sobre los presuntos vicios (1 y 2, así identificados por el recurrente) de errónea interpretación de la Resolución No. 12-2017 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, pues también se trata de una norma procesal, porque, como lo reconoce el propio recurrente, establece normas procesales sobre en qué momento debe discutirse las excepciones previas y a través de qué tipo de actuación deben resolverse, normas procesales que no pueden ser cuestionadas como vicios de normas sustantivas, como ha sido propuesto por el recurrente, error que tampoco puede ser subsanado por la Sala de Casación; vi.

Finalmente, los vicios de falta de aplicación de los artículos 11, 75, 76.1, 82 y 323 de la Constitución de la República, relacionados con el acceso a la justicia, la tutela judicial efectiva, aplicación directa e inmediata de los derechos y garantías que corresponde a toda autoridad judicial garantizar su cumplimiento, así como la prohibición de confiscación, que el recurrente los vincula con el auto interlocutorio cuestionado, que no ha podido ser analizado en su contenido material por los errores en la fundamentación del recurso que se dejan expuestos, y que no pueden ser subsanados por la Sala, tampoco es posible atender en tanto atañen al fondo del asunto y se las 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 auto de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha el 14 de noviembre del 2018, las 12h09.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-



Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta
DIRECTOR

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

www.registroficial.gob.ec

JLEO/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.