EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J17510-2022-00073, J09501-2019-00271, J09501-2021-00591, J09501-2019-00201, J17510-2019-00303

Año II - Nº 433 - 88 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2022-00073 RESOLUCION 387-2025

262625984-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 30 de mayo del 2025, las 16h44. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por el doctor Marco Albán Zambonino en reemplazo de la titular, doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y los doctores Diego Patricio Gordillo Cevallos, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, Juez titular y Gustavo Adolfo Durango Vela, (ponente) Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2022-00073.

1. Antecedentes procesales

1.1. El doctor Alberto René Yépez Tamayo, procurador judicial de la compañía *DISEÑOS Y PROYECTOS TÉCNICOS - DITEECS S.A.* (en adelante *"DITEECS"*) presenta acción de impugnación contra la Liquidación de Pago No. 17202106501340976 de 29 de octubre de 2021, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, notificada en el buzón del contribuyente el 4 de noviembre de 2021, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) (fs. 1 a 9).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"Establecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se declare la caducidad de la facultad determinadora, así como la falta de motivación y como consecuencia de aquello la nulidad de la liquidación de pago*

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

No. 17202106501340976 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016, conforme los actos de proposición de las partes.º

1.3. Mediante sentencia dictada el 27 de octubre de 2022, las 08h44, el tribunal de instancia resuelve **aceptar parcialmente** la demanda que presenta el doctor Alberto René Yépez Tamayo, procurador judicial de la compañía *DISEÑOS Y PROYECTOS TÉCNICOS DITEECS S.A.* y, en consecuencia, se modifica parcialmente la liquidación de pago No. 17202106501340976 por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del 2016 emitid por el Director Zonal 9 del SRI, y se dejan sin efecto las diferencias determinadas por haber caducado la facultad determinadora. No obstante, se confirma la determinación del rubro por *ª Transacciones sin sustancia económicaº* por la suma de USD $ 25.605,21 por no haber caducado la facultad determinadora de la administración, ni haber desvirtuado la misma, diferencia última que se confirma y se establece su validez, conforme lo analizado (fs. 180 a 191).

1.4. La abogada Pamela Alejandra León Yánez, procuradora fiscal debidamente legitimada por el Director Zonal 9 del SRI, interpone recurso extraordinario de casación el 13 de diciembre de 2022 (fs.193 a 198) en contra de la referida sentencia del 27 de octubre de 2022, el que mediante auto dictado el 16 de diciembre de 2022, las 09h00 (fs. 200), es declarado oportuno por el Tribunal de instancia y dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 20 de diciembre de 2023, las 09h54, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SRI, con fundamento en el ***caso quinto*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), por los vicios de ***falta de aplicación*** del art. 68 del Código Tributario (en adelante CT) y ***errónea interpretación*** de los arts. 94.2 del CT y 61 de la Ley Orgánica para Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (en adelante Ley de Fomento Productivo). (fs. 3).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es

competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184.1 de la Constitución de la República (en adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 17 de abril de 2024, las 11h02, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.6. En virtud del Acta de sorteo del 19 de mayo de 2025, a las 15h10, se encargó al Dr. Marco Albán Zambinino, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordoñez, desde el 26 al 30 de mayo de 2025, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 29 de mayo 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La procuradora fiscal debidamente legitimada por la autoridad tributaria demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el ***caso quinto*** del art. 268 del COGEP por los vicios de ***falta de aplicación*** del art. 68 del CT y ***errónea interpretación*** de los arts. 94.2 del CT y 61 de la Ley para Fomento Productivo.

4.2. Sobre la *falta de aplicación del art. 68 del CT* señala que la facultad determinadora es una prerrogativa que debe hacerse de manera integral, sistemática y organizada. No obstante, el Tribunal de instancia, con respecto de un mismo tributo, esto es, el IR del ejercicio fiscal 2016, declara, por un lado, caducada la facultad determinadora; mientras que, por otro lado, señala que no operó dicha caducidad de la misma facultad. Es decir, fracciona la facultad determinadora de la administración tributaria, y establece que, para ciertos temas existe caducidad y para otros no, como si estuviere segmentada o segregada por partes o glosas y no con respecto del tributo *per se*.

4.3. La falta de aplicación del prenombrado art. 68 del CT es determinante en la decisión de la causa, debido a que si los juzgadores hubieran advertido que la facultad determinadora es única, por ser el acto o conjunto de actos tendientes a establecer los elementos constitutivos del tributo, habría precisado sobre su integridad e indivisibilidad, por lo que, habría advertido,

que la caducidad de esta facultad determinadora no opera por glosas, sino que, verificados los supuestos de la norma, caduca toda la facultad en 3 o 6 años, para el establecimiento y verificación del todo: tributo. Añade que, el prenombrado artículo no señala la posibilidad de fragmentación de la actuación de la autoridad fiscal, de suerte que se verifiquen o analicen los hechos económicos de manera independiente, individual o separada para la imposición de cargos o glosas. La norma invocada no puede entenderse como un habilitante para el ejercicio de una determinación seccionada que no involucre la verificación, complementación, enmienda o composición de todo el tributo.

4.4. En ese sentido, validar el criterio del Tribunal de instancia implica aceptar la fragmentación y divisibilidad de la facultad determinadora de las glosas con respecto de un mismo tributo y aplicar la caducidad para ciertos casos en 3 años y para otros en 6 años, lo que provoca una vulneración a la garantía constitucional de la seguridad jurídica. Por ello, concluyen que si los juzgadores hubieran aplicado el prenombrado artículo no habrían fraccionado la facultad determinadora y, por tanto, no habrían considerado que dicho ejercicio caducó para ciertos conceptos que forman parte de la base imponible del tributo, pero no para otros en los que el ejercicio de dicha facultad se mantenía en vigor.

4.5. Sobre la *errónea interpretación de los arts. 94.2 del CT y 61 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo* se señala que, ninguna de dichas normas fracciona o limita el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, porque hacerlo implicaría dividirla arbitrariamente. Puntualiza que, el art. 94.2 del CT se refiere a la caducidad de la facultad de la administración en 6 años cuando no se hubieren declarado en todo o en parte y la disposición interpretativa del art. 61 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo ordena que, cuando los contribuyentes sustenten sus costos o gastos en facturas que emiten empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entiende que existe una declaración parcial y, por lo tanto, se aplica la caducidad ampliada de 6 años de la facultad determinadora. Es decir, la correcta interpretación de las mentadas normas, conlleva a la verificación del presupuesto que contempla el art. 61 (norma interpretativa), a fin de que se genere el efecto jurídico que establece el art. 94.2 del CT, esto es, la caducidad ampliada de 6 años (norma interpretada).

4.6. En el caso en análisis, pese a que el Tribunal de instancia reconoce lo dispuesto en el art. 61 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo y su efecto jurídico (art. 94.2 del CT) y

establece que la empresa actora sustenta ciertos costos y gastos a base de comprobantes de venta que emiten empresas fantasmas o inexistentes y que, por tanto, ªse determinan transacciones inexistentes (en adelante ªGastos Inexistentesº) del denominado ªproveedor fantasmaº López Cordero David Esteban; sin embargo, en lugar de aplicar la caducidad ampliada de 6 años, por configurarse el presupuesto normativo del art. 61 de la prenombrada ley, resuelve lo correspondiente solo para una parte del acto, fraccionando ilegalmente la facultad determinadora.

4.7. Concluye que, esta infracción es determinante en la decisión de la causa pues, si los juzgadores habrían interpretado, de manera correcta, las normas invocadas habrían verificado que, por la sustentación de costos y gastos en facturas emitidas por empresas fantasmas o inexistentes operó la caducidad total de la facultad determinadora en 6 años, ya que esta no puede fraccionarse. Por ello, solicita que se case el fallo recurrido.

4.8. Contestación al recurso admitido. Si bien mediante auto de admisión del recurso de casación de 20 de diciembre de 2023, las 09h54, se dispone correr traslado a la contraparte procesal, a fin de que conteste el recurso de casación, de forma fundamentada, la contribuyente no lo ha contestado, sin embargo, en la audiencia llevada a cabo hizo valer su derecho de contradicción.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el ***caso quinto*** del art. 268 del COGEP, por los vicios de ***falta de aplicación*** del art. 68 del Código Tributario y ***errónea interpretación*** de los arts. 94.2 Código Tributario y 61 de Ley Orgánica para Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Dejamos constancia de que, en la audiencia de casación del 29 de mayo de 2025, el Abg. Cristian Sandoval procurador fiscal del Director Zonal 9 del SRI, desistió expresamente, de viva voz, de los cargos relacionados a los arts. 68 Código Tributario y 61 de Ley Orgánica para Fomento Productivo, por tanto, en esta sentencia nos pronunciaremos exclusivamente sobre la errónea interpretación del art. 94.2 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso *5* del art. 268 del COGEP, que dispone:

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼] **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º*

El caso quinto 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; tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

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

> *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 finalidadº .*

6.3. Norma jurídica que se estima infringida. La parte recurrente, luego del desistimiento, fundamenta su recurso en la violación de la siguiente norma jurídica:

*ª **Art. 94.- Caducidad.-** Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: **1.** En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89. **2.** En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte [¼].º*

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver. - Se procede a analizar el recurso propuesto por la parte recurrente al amparo del *caso 5* del art. 268 del COGEP, por el vicio de *errónea interpretación* del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, por considerar que los jueces de instancia yerran al señalar que la caducidad de la facultad determinadora opera de forma fraccionada o seccionada, en unos casos en 3 años y en otros en 6 pues, a su criterio, se cumplen los presupuestos de hecho para que opere la caducidad extendida de 6 años en todos los casos, al existir una acción de ª ocultamientoº con respecto a un rubro, ingreso o renta específico.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos por las partes, se identifican como tales los siguientes:

(a) El 17 de abril de 2017 la empresa DITEECS presenta su declaración del IR correspondientes al ejercicio fiscal 2016. **(b)** El 12 de agosto de 2021, se emite la Comunicación de Diferencias No. DZ9-GCEOCDC21-00000048-M, en donde el SRI informa al contribuyente sobre diferencias en la referida declaración de IR por: ***1)*** ª costo otros gastosº por diferencia en ª gastos provisionados no relacionados con los ingresos del mismo

período"; ***2)*** "gasto otros gastos" por diferencia en "compras realizadas a empresas fantasmas"; y ***3)*** "gasto impuestos contribuciones y otros" por diferencia en "pago de las cuotas de contribución solidaria sobre las utilidades, el mismo que está registrado en la cuenta 5.4.01.01.03 ± 3% contribución sobre utilidades"; ***4)*** Diferencias con afectación a la conciliación tributaria, por: por gastos no deducibles locales; y, USD $ (-) 249.505,88 por crédito tributario de años anteriores. **(c)** En el proceso de control no se determina ingresos o renta alguna. **d)** La liquidación de pago No. 17202106501340976 fue notificada el 29 de octubre de 2021. **e)** al no haberse justificado que las transacciones determinadas como inexistentes por la por la suma de $25.605,21 USD no tienen ese carácter, por falta de prueba se tiene que dichas transacciones son inexistentes en el proceso de control del proveedor fantasma LOPEZ CORDERO DAVID ESTEBAN.

6.4.3. Habiéndose ubicado los hechos probados y aquellos no controvertidos conforme se precisa anteriormente, es menester proseguir en el análisis a cuyo efecto se tiene que el Tribunal de instancia, en el numeral VIII.2.1. "Sobre la caducidad de la facultad determinadora" señala que la gestión tributaria es una operación reglada e impugnable, que se efectúa producido un presupuesto fáctico (hecho generador), el cual se confronta con el presupuesto de derecho que establece expresamente la norma tributaria (art. 68 del CT). El ejercicio de la facultad determinadora no es perenne sino tiene plazos reglados para su ejecución y "caduca" en los plazos señalados en el art. 94 del CT (vigente para el período fiscal determinado) conforme con los siguientes criterios: *" **(a)** en el plazo de 3 años, como regla general, desde la fecha de la declaración; **(b)** en el plazo 6 años, como excepción regla general, desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando: **(b.1)** los tributos no se hubieren declarado en todo o en parte; **(b.2)** no se hubiere presentado la declaración; y, **(b.3)** conforme con el art. 61 de la "Ley Orgánica para el Fomento Productivo" que establece una disposición "interpretativa" al art. 94.2 del CT (agosto de 2018): **(i)** por costos o gastos inexistentes; y/o, **(ii)** por costos o gastos sustentados en facturas emitidas por empresas que son consideradas como inexistentes, fantasmas o supuestas"*.

6.4.4. Ahora bien, en el numeral 25 de la sentencia se indica que, conforme con la determinación impugnada y sus antecedentes, para el caso de la compañía *DITEECS* se tiene

que: ª ***(1)*** *Determinación de ingresos: En el proceso de control no se determina ingresos o renta alguna; y,* ***(2)*** *Determinación de costos o gasto: se determina:* ***(2.1)*** *Como diferencias con afectación al estado de resultados:* ***(i)*** *por ª Pago de las cuotas de contribución solidaria sobre las utilidadesº la suma de USD $ 28.460,30;* ***(ii)*** *por ª Provisión de costos y gastos no incurridosº la suma de USD $ 1.940.792,67; y,* ***(iii)*** *por ª Pérdida del Consorcio TECNA ± FLARGENT ± DITEMAQº la suma de USD $ 479,68;* ***(2.2)*** *Como diferencias con afectación a las casillas de gastos no deducibles:* ***(i)*** *por ª gastos no deducibles localesº la suma de USD $ 277.362,16; y,* ***(ii)*** *por ª crédito tributario de años anterioresº la suma de USD $ (-) 249.505,88; y,* ***(2.3)*** *Como diferencias con afectación al estado de resultados, por ª Transacciones sin sustancia económicaº la suma de USD $ 25.605,21 USD, que previamente en la comunicación de diferencias DZ9-GCEOCDC21-00000048-M se señaló que corresponden a transacciones inexistentesº .*

6.4.5. Por su parte, en el numeral 26, el Tribunal de instancia expone que, sin verificarse que el SRI determine diferencias en ingresos o renta, la determinación se refiere, *por un lado*, a la determinación de costos o gastos, y crédito tributario de años anteriores (en adelante ª Gastos Normalesº), de los cuales *no se señala que correspondan a costos o gastos inexistentes,* o los correspondientes a costos o gastos sustentados en facturas emitidas por empresas consideradas como inexistentes, fantasmas o supuestas, por lo que, es aplicable el plazo de caducidad general de 3 años (art. 94.1. del CT); y, *por otro lado*, se determinan *transacciones inexistentes* (en adelante ª Gastos Inexistentesº) del ª proveedor fantasmaº David Esteban López Cordero, por lo que, le corresponde el plazo de caducidad previsto como excepción a la regla general de 6 años (art. 94.2 del CT y su interpretativa de agosto de 2018).

6.4.6. Concluye en: ª *Con respecto a los* ***Gastos Normales****, el plazo de caducidad aplicable es de 3 años (art. 94.1 del CT), por lo que, se tiene que desde la fecha en que DITEECS presenta su declaración de IR (2016), el 17 de abril de 2017, hasta la fecha de notificación de la Liquidación de Pago, el 29 de octubre de 2021, la administración tributaria ejerce su facultad determinadora fuera de dicho plazo, por lo que, se establece la caducidad de la facultad determinadora con respecto a estos valores. En cambio, con relación a los* ***Costos y Gastos Inexistentes****, el plazo de caducidad aplicable es de 6 años (art. 94.2 del CT), por lo que, se tiene que desde la fecha en que DITEECS debía presentar su declaración de IR 2016,*

el 17 de abril de 2017 hasta la fecha de notificación con la Liquidación de Pago, el 29 de octubre de 2021, la administración tributaria ejerce su facultad determinadora dentro del plazo especial de 6 años, por lo que, al no haber operado el plazo de caducidad, estaba legalmente facultada para verificar tales gastos inexistentesº .

6.4.7. Sobre esta decisión de instancia, el recurso interpuesto por el SRI se orienta a que esta Sala de Casación, case la sentencia porque, a su entender ejerció la facultad determinadora de forma oportuna con relación a todos los rubros considerado en su integridad (gastos normales y transacciones inexistentes) configurándose la errónea interpretación del art. 94.2 del CT.

6.4.8. Sobre la ª Caducidad de la facultad determinadoraº, resulta trascedente mencionar al maestro nacional, de enorme prestigio internacional José Vicente Troya que sobre dicha facultad menciona: *ª cuando se efectúa una determinación tributaria, prime facie, se reconoce que el hecho ocurrido coincide con el supuesto de la ley, es decir con el hecho generador, y si no se da esa coincidencia se produce el fenómeno de la no sujeción (¼) es una operación reglada e impugnable que se efectúa luego de producido un presupuesto fáctico (hecho generador) el cual se confronta con el presupuesto de derecho establecido expresamente en la norma tributaria (¼)º*

6.4.9. En este escenario, es trascendente para este caso, señalar que toda facultad de la administración pública en general y tributaria en particular, es reglada y no cabe por tanto, hacer interpretaciones extensivas puesto que la facultad determinadora, lleva implícita la necesaria competencia (que nace sólo de la ley) de las autoridades tributarias para ejercerla, dentro de la temporalidad señalada en el 94 del CT, por tanto no cabe fragmentar a efectos de analizar la caducidad, a uno o varios de los componentes constitutivos del tributo (*impuesto a la renta*), como lo ha hecho el Tribunal de instancia en dos fracciones o tipos de gastos, primero porque esto no lo estatuye la norma y luego porque de aceptar este criterio, sería imposible para el propio contribuyente y para la Administración Tributaria, llegar a una base imponible en cada ejercicio auditado, pues de estar a esta tesitura y en el sistema de determinación por actuación de la administración, tendríamos que habría perdido competencia para fiscalizar uno o varios de los componentes del tributo y las mantendría para otros, lo cual no tiene asidero alguno, siendo que dicho cuestionamiento debió hacerse el Tribunal de instancia en su decisión sobre la base de una interpretación teleológica y

sistemática del ordenamiento jurídico a efectos de otorgarle su correcto alcance a la institución jurídica de la caducidad. Así púes de los hechos probados, se destaca aquel que tienen por acreditado los jueces de instancia, de no haberse justificado que las transacciones determinadas como inexistentes por la por la suma de $25.605,21 USD no tienen ese carácter, de ello, se subsume en el presupuesto del art. 94.2 del CT y por tanto, no ha caducado la facultad determinadora de la administración Tributaria.

6.4.10. Por lo expuesto, se admite y prospera el recurso interpuesto por el SRI y de ello se casa la sentencia recurrida, al configurarse el vicio de errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario.

7. SENTENCIA DE MÉRITO.- Esta Sala de casación al amparo de lo dispuesto en el art. 273 del COGEP, al haberse configurado la *errónea interpretación* del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario y, en base a los hechos probados conforme la técnica casacional que deviene del análisis efectuado al caso 5 del art. 268 del COGEP considera que, la facultad determinadora iniciada por el Servicio de Rentas Internas en contra de la compañía *DISEÑOS Y PROYECTOS TÉCNICOS - DITEECS S.A.* opera en 6 años para ejercercitarla en la forma que el legislador lo ha regulado *(en su interpretación auténtica)* por tanto, a efectos de su deducibilidad siendo que sobre el sujeto pasivo recae el deber procesal de justificar los sustentos de su declaración (art. 169 COGEP) y conforme la jurisprudencia lo ha sostenido tanto en su obiter dicta como en su ratio decidendi en cuanto a que: *ª Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicioº* (Resolución 07-2016), lo cual no obra de la verdad procesal, en virtud de lo cual corresponde confirmar las glosas y validez de la Liquidación de Pago No. 17202106501340976 de 29 de octubre de 2021, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

8. Decisión

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

8.2. CASAR la sentencia de 27 de octubre de 2022, las 08h44, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación 17510-2022-00073 y confirma las glosas levantadas y validez de las actuaciones administrativas del SRI conforme la motivación expuesta en el presente fallo.

8.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

Se casa la sentencia porque el SRI, ejerció la facultad determinadora de forma oportuna

considerando los hechos probados, sin que quepa determinar la obligación tributaria de forma fraccionada o seccionada como erradamente lo ha interpretado el Tribunal de instancia, configurándose el vicio de errónea interpretación del numeral 2 del art. 94 del Código Tributario y en sentencia de mérito se ratifica las glosas y validez de las actuaciones de la AT.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

262627941-DFE

Juicio No. 09501-2019-00271 RESOLUCION 388-2025

CONJUEZ PONENTE: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 30 de mayo del 2025, las 16h45. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctor Marco Vinicio Albán Zambonino (E), (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2019-00271.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si dentro del proceso coactivo DZ8-01384-2019 se ha incurrido en causal de nulidad por falta de acompañamiento del título de crédito o liquidación o determinación firme o ejecutoriada respecto de María Amada Trujillo Arízaga, en lo que respecta a la notificación de dicho antecedenteº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda, y se declara la nulidad del procedimiento coactivo, exclusivamente respecto a las acciones que han recaído en contra de la actora en este juicio, por lo que se ordena el levantamiento de las medidas que se han adoptado en su contra, debiendo el ejecutor, una vez ejecutoriada esta sentencia, emitir los oficios correspondientes encaminados a ese fin.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 29 de noviembre de 2019, a las 16h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00271, argumentando el caso 4 del art. 268 del ª COGEPº.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

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

La señora María Amada Trujillo Arízaga, presentó demanda de acción directa de nulidad contra el proceso coactivo No. DZ8-01384-2019, por concepto de Impuesto a la Rentas del ejercicio fiscal 2012, de la compañía CYMBA S.A.

1.4. Mediante auto de 26 de noviembre de 2024 a las 08h36, dictado por la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, únicamente por el caso 4 del art. 268 del COGEP; por falta de aplicación de precepto jurídicos aplicables a la valoración de la prueba del art. 164 del COGEP, que condujo a la equivocada aplicación del art. 85 del Código Tributario.

2. Competencia

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00201, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

2.3. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado (ponente); quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte

Nacional de Justicia, el 19 de mayo de 2025, actúa el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.

3. Validez procesal

3.1. 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, sin que hay existido pronunciamiento en contrario de las partes procesales dentro de la audiencia llevada a cabo el día 27 de mayo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en la especie, la sentencia de instancia incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP.

4.1.1. Que el medio de prueba que no fue valorado en aplicación de los preceptos de la sana crítica, consiste en la notificación de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No.092017065011868161, mismo del cual se desprende que María Amada Trujillo Arizaga fue notificada en diciembre 21, 22 y 26 de 2017, conforme consta recogido y reconocido por el Tribunal dentro del apartado 6.3.1 de la sentencia.

4.1.2. Que el Tribunal no aplicó los preceptos de valoración probatoria, que puntualmente no aplicó las reglas de la sana crítica dispuesto en el art. 164 del COGEP. Que la trasgresión se dio por cuanto el Tribunal no realizó una valoración de la prueba con base en las reglas de la sana crítica, misma que se encuentra compuesta por distintos elementos, cuya singularización es esencial para evidenciar el cargo.

4.1.3. Que la sana crítica es un precepto de valoración probatoria indeterminado que se encuentra compuesto por tres elementos: la lógica, experiencia y ciencia; así también, que no es posible alegar una violación a las reglas de la sana crítica en general, teniendo que especificar cuál de sus componentes fue trasgredido en sentencia; y siendo la lógica la única manera en la cual se puede revisar la valoración de la prueba en casación.

4.1.4. Que resulta necesario identificar cuál es el componente lógico transgredido en el análisis; al respecto, dentro de la literatura desarrollada respecto a la lógica como método de razonamiento, se establece que esta ª tiene cuatro principados: I) Identidad: II) No contradicción; III) Tercero excluido; y VI) Razón suficienteº. Que el medio probatorio alegado consiste en una razón de notificación, cuya identidad implica de forma indudable que se notificó a María Amada Trujillo Arizaga con la Liquidación de pago que antecedió al auto de pago sobre el cual se ejercieron las excepciones.

4.1.5. Que este hecho incluso fue reconocido por el Tribunal dentro de la sentencia al recapitular las pruebas aportadas por las partes, en el considerando 6.3.1.

4.1.6. Que con base en el principio de identidad, el medio probatorio per se demostró que el actor fue notificado con el acto administrativo que antecede al impugnado, y que esto se realizó mediante gaceta, que es una de las maneras previstas en el Código Tributario para el efecto.

4.1.7. Que con base en el principio de razón suficiente, al evidenciar que sí existe una notificación legal, el Tribunal pudo colegir que se puso en conocimiento del actor el proceso de Liquidación de pago por diferencias, y que tal forma de citación, se efectuó de forma subsidiaria por cuanto no se pudo dar con el domicilio del contribuyente.

4.1.8. Que dentro del proceso existieron medios que permitían al Tribunal corroborar, a través de un componente lógico de razón suficiente, que se notificó al actor con la Liquidación de pago por diferencias.

4.1.9. Que no solo porque la razón de notificación lo demuestra, sino porque es claro que a través de su control de legalidad verificaron un documento que soportaba con razón suficiente que el contribuyente no había sido ubicado y por ello se notificó a través de gaceta.

4.1.10. Que el Tribunal arribó a la conclusión de que el actor no había sido notificado, por ende el acto no habría causado firmeza respecto a él. Que se ha dejado en evidencia que las autoridades judiciales, para basar su criterio, transgredieron a la sana crítica en su

componente lógico, trastocando la identidad de la prueba e ignorando la razón suficiente para considerar cumplida la exigencia de la notificación por gaceta tributaria.

4.1.11. Que al considerar erróneamente que el contribuyente no había sido notificado, concluyó que el acto no había alcanzado firmeza respecto de María Trujillo Arizaga, por ende, no le habría sido eficaz de conformidad con el último inciso del art. 85 del Código Tributario.

4.1.12. Que al considerar todo lo expuesto es claro que la prueba, valorada bajo los criterios de identidad y razón suficiente como componentes lógicos de la sana crítica, demostraban que el actor sí había sido notificado a través de gaceta tributaria, por lo que el escenario concebido en su último parágrafo (art.85) no era aplicable en lo absoluto dentro de la presente controversia pues este prevé un escenario donde no hubiere existido una notificación. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La señora María Trujillo Arizaga, no presenta contestación alguna al recurso de casación planteado por el Servicio de Rentas Internas.

5. Problema jurídico

Para efectos del análisis se establece como problema jurídico lo siguiente:

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP; por falta de aplicación del preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba de la reglas de la sana crítica del art. 164 del COGEP, que condujo a la equivocada aplicación del art. 85 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

> ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación 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 autoº.

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

6.1.2. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ªSegún la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ º (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359); Humberto Murcia Ballén señala dice que: ª¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º (Humberto Murcia Ballén, ª Recurso de Casación Civilº, Bogotá ± Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

6.1.3. Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, dice que: ª Es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es un error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla.º (Luis Armando Tolosa Villabona, ª Teoría y Técnica de la Casaciónº, Bogotá ± Colombia, 2008, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., página 361).

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

> ª Art. 164.- Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberá 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

CÓDIGO TRIBUTARIO

> ª Art. 85.- Notificación de los actos administrativos.- Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código.
>
> El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificaciónº.

6.3 Para que proceda el caso 4, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque ª ¼ si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho¼ Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí 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).

6.4 Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, tratándose de un yerro en norma de valoración de prueba, estamos en la denominada causal indirecta, pues el vicio en la norma probatoria debe producir errores en normas sustantivas y siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica 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.

6.5 Así tenemos dentro de esa enumeración y en ese orden que: 1) en lo referente al primer requisito de identificar en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia, establece que el Tribunal no valora la notificación de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No.092017065011868161, a la señora María Amada Trujillo Arizaga, que fue notificada en diciembre 21, 22 y 26 de 2017; 2) Que la norma sobre valoración probatoria que han sido violentada, por falta de aplicación es el art. 164 del COGEP; 3) Que en cuanto a la demostración de la forma como ha sido violentada la norma; afirma que el Tribunal no realizó una valoración de la prueba con base en las reglas de la sana crítica, que el medio probatorio alegado consiste en una razón de

notificación, cuya identidad implica de forma indudable que se notificó a María Amada Trujillo Arizaga con la Liquidación de pago que antecedió al auto de pago, que este hecho incluso fue reconocido por el Tribunal dentro de la sentencia al recapitular las pruebas aportadas por las partes, en el considerando 6.3.1;que con base en el principio de identidad, el medio probatorio per se demostró que el actor fue notificado con el acto administrativo que antecede al impugnado, y que esto se realizó mediante gaceta, que es una de las maneras previstas en el Código Tributario para el efecto; y, 4) Que, lo señalado que condujo a la equivocada aplicación del art. 85 del Código Tributario.

6.6 Encontrándose completa la construcción de la proposición jurídica para el caso 4, es necesario citar la parte respectiva del fallo para el análisis casacional: ª 7.- Motivación.- (¼). 7.7) El Tribunal debe entrar a analizar si la falta de notificación de la Liquidación de Pago (una de las especies del género ª orden de cobroº) a un responsable solidario, impediría iniciar contra el mismo una acción coactiva. El auto de pago DZ8-COBUAPC19-00001384 emitido dentro del procedimiento de ejecución coactiva No. DZ8-01384-2019 perseguía el cobro de la Liquidación de Pago No. 09201706501186816 por impuesto a la renta del año 2012, siendo el auto de pago emitido en contra de la compañía CYMBA S.A. como contribuyente y la señora María Amada Trujillo Arízaga (y otro) como responsable(s) solidaria(os) (foja 49 y vuelta); 7.8) Los artículos 26 y 27 -numeral 2- del Código Tributario prevén la responsabilidad solidaria de los representantes de las personas jurídicas; 7.9) La parte actora no desconoce en su demanda la calidad que tuvo como representante legal de la compañía CYMBA S.A. en el período económico 2012, y por tanto la responsabilidad solidaria respecto del impuesto a la renta del año 2012 de la compañía. Lo que objeta es la falta de notificación de la Liquidación de Pago, que impidió, respecto de ella, su firmeza o ejecutoriedad y por tanto que con ese documento pudiera seguirse, contra ella, la coactiva. La parte demandada expresa que durante ese año la actora desempeñaba la función de representante legal, ya que fue Gerente General por 5 años, desde el 1 de noviembre de 2011 en que fue inscrito su nombramiento; [¼]; 7.12) En este caso particular, la responsable solidaria por el ejercicio económico 2012 durante el cual se generaron las rentas que han ocasionado las diferencias, ya habría concluido sus funciones antes de que se determinen las diferencias (pues la fecha de emisión de la Liquidación de Pago se dio el 30 de noviembre de 2017 foja 39), e incluso antes de la fecha de notificación de la Comunicación de Diferencias (28, 29 y 30 de agosto de 2017, foja 26).

Ello no implica que al desvincularse el administrador de una compañía ya deje de ser responsable por representación de las diferencias o glosas, si es que las mismas corresponden a un período en el cual se encontraba en funciones, aun cuando las diferencias o glosas se determinen con posterioridad a la finalización de su vinculación a la compañía; pero ese trámite de determinación o diferencias le deben ser notificado desde un inicio, para que tenga la oportunidad de defenderse; [¼]; 7.14) El numeral 4 del artículo 107 del Código Tributario y la Segunda Disposición Transitoria del Código Tributario, reformado e introducido, en su orden, por la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, disponen que se pueda efectuar las notificaciones por Gaceta Tributaria Digital, si se cumple el mismo requisito que es exigido para las notificaciones por la prensa, esto es, lo establecido en el artículo 111 del Código Tributario: imposibilidad de determinar la residencia del notificado; 7.15) La parte demandada no obró prueba alguna que demuestre que se agotaron los intentos para ubicar a la actora para notificarle la Liquidación de Pago, que permitiera, por falta de determinación de su residencia, notificarle dicho acto por gaceta tributaria digital. La prueba anunciada por la parte demandada y practicada en audiencia única, versó sobre la imposibilidad de notificar a la compañía, del auto de pago (según los datos a que se hacen referencia el apartado 6.3.2 del numeral 6 de esta sentencia: denominación del documento notificado, que se relaciona con la coactiva y no a la Liquidación; al nombre de la persona a notificar, que es la compañía, y no la responsable solidaria; y a la fecha de la diligencia, posterior a la notificación por gaceta tributaria digital); y por tanto no guarda relación con la notificación de la Liquidación. En consecuencia no hubo en el proceso demostración alguna por parte del demandado de que se haya efectuado un intento de ubicar a la señora Trujillo para notificarle la Liquidación de Pago, en forma previa a la notificación por gaceta tributaria digital; siendo esa una prueba que correspondía practicar a la parte demandada, de acuerdo al artículo 169 del Código Orgánico General de Procesos, pues la parte actora había expresado un hecho negativo (no haber sido notificada de la Liquidación) y la parte demandada había contenido la afirmación de sí haberlo hecho; [¼].

6.7. De lo antes transcrito se determina que el Tribunal de instancia, respecto a la notificación de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706501186816 del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2012, mediante Gaceta Tributaria Digital; señala que el numeral 4 del art. 107 del Código Tributario y la Segunda

Disposición Transitoria del mismo código, disponen que se pueda efectuar las notificaciones por gaceta tributaria digital, si se cumple el mismo requisito que es exigido para las notificaciones por la prensa, esto es, lo establecido en el art. 111 del Código Tributario, "imposibilidad de determinar la residencia" del notificado; resaltando el Tribunal que en el presente caso el Servicio de Rentas Internas no obró prueba alguna que demuestre que se agotaron los intentos para ubicar la residencia de la actora para notificar la Liquidación de Pago, que permitiera, por falta de determinación de su residencia notificarle dicho acto a través de la gaceta tributaria digital, cuya falta de notificación impide que el acto adquiera, respecto del responsable solidario por representación, la firmeza o ejecutoriedad necesaria para fundar en el mismo una acción coactiva contra tal responsable solidario.

6.8. Como referencia que es necesario tener presente, se recuerda lo señalado por la Corte Constitucional en su sentencia No. 1688-14-EP/20 respecto a la citación por la prensa, que si bien hace alusión a la citación judicial, sus principios deben estar presentes para el accionar de la autoridad administrativa:

> "48. A su vez, la Corte Constitucional ha indicado los parámetros para que proceda la citación por la prensa, ha manifestado que la citación por la prensa es una medida excepcional y en particular ha declarado la vulneración de derechos por haber citado por la prensa sin la declaración de haber hecho todo lo posible para averiguar el domicilio del demandado o siendo falsa tal declaración."

6.8 Por lo expuesto se establece que el Tribunal A quo, sí valoró de forma lógica y fundamentada, la prueba denunciada como no valorada, determinando que la Autoridad Tributaria no obró prueba alguna que demuestre que se agotaron los intentos para ubicar la residencia de la actora conforme lo dispone el art.111 del Código Tributario, para notificarle la Liquidación de Pago, por falta de determinación de su residencia, a través de la gaceta tributaria.

Consecuentemente se determina que la valoración probatoria realizada por el Tribunal de instancia no infringe las reglas de la lógica y de la experiencia.

6.9 En virtud del análisis que antecede, se concluye que en la especie no se configura la falta

de aplicación del art.164 del COGEP, ya que el Tribunal valoró la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

6.10 Al no haberse justificado la violación de la norma procesal que regula la valoración de la prueba, esto es, del art 164 del COGEP, acusado por el casacionista, no procede tampoco el análisis de las violaciones de la norma sustancial precisada en el recurso de casación, pues esto es pertinente, sólo si trasciende la justificación de la violación de la norma procesal de valoración de la prueba.

7. Decisión

7.1. Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

7.2. No Casar la sentencia de mayoría de 29 de noviembre de 2019, a las 16h55, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00271.

7.3. En virtud de que en el presente recurso el casacionista es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

7.5. Sin costas y sin honorarios que regular.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, por evidenciarse que el Tribunal si valoro la prueba denunciada sin violentar la sana crítica, consecuentemente, es claro que existió aplicación del art. 164 del COGEP, reprochado.

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00591 RESOLUCION 389-2025

262628057-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 30 de mayo del 2025, las 16h50.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, Juez titular y doctores Marco Albán Zambonino en reemplazo de la titular, doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Gustavo Adolfo Durango Vela, (ponente) Jueces Nacionales encargados, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2021-00591.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa, por sus propios y personales derechos, presenta demanda de acción especial por prescripción de créditos tributarios, por cuanto la administración tributaria dispone vincularlo como responsable solidario por representación del coactivado, la compañía FRIENDCORP S.A., según providencia de vinculación No. DZ8-COBPCJC17-00000786, de 12 de junio de 2017 respecto al proceso coactivo No. RLS-00033-2011, cuyo auto de pago se emitió el 20 de enero de 2011, en contra de la entonces representante legal, señora Mónica Eliza Gordón Mendoza, cuyo origen ha sido la liquidación de pago por diferencias en la declaración No. RLS-CDIOLPV10-00137, de 30 de junio de 2010, notificada el 27 de julio de 2010, expedida por la señora Gabriela Germania Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2007 (fs. 171 a 174).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia única, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *ª Establecer si habría operado la alegada prescripción de la acción de cobro de la obligación cuyo pago persigue el Proceso Coactivo No. RLS-00033-2011 exigida a la ahora parte actora mediante la providencia No. DZ8-COBPCJC17-00000786 de fecha 12 de mayo de 2017, y las consecuencias jurídicas pertinentes.º*

1.3. Mediante sentencia del 30 de mayo de 2022, las 15h35, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la acción especial por prescripción de créditos tributarios propuesta por el señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa, por sus propios derechos, en contra del Proceso Coactivo No. RLS-0033-2011, por verificarse que operó la prescripción de la acción de cobro, siendo que dicha declaración beneficia a quien la alegó expresamente en esta causa, en consecuencia, se ordena que el señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa sea excluido del Proceso Coactivo No. RLS-0033-2011 y que, en el término de 5 días se levanten todas las medidas cautelares y de ejecución que se dictaron en su contra y reintegrar cualquier suma de dinero que se le hubiere retenido y/o embargado con motivo de la prenombrada coactiva (fs. 222 a 226).

1.4. El abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador fiscal de la autoridad demandada, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 228 a 230) en contra de la sentencia del 30 de mayo de 2022 y, mediante auto de 19 de julio de 2022, las 15h24 (fs. 231) del 26 de julio de 2022, las 09h06, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia del 8 de febrero de 2024, las 12h44, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SRI, por el ***caso cuarto*** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP) por el vicio de ***falta de aplicación*** del precepto de valoración de prueba en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica previsto en el art. 164 del COGEP que, condujo a la ***equivocada aplicación*** de los arts. 55 y 56 del Código Tributario (CT en lo posterior) (fs. 13).

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 17 de abril de 2024, las 10h45, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

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

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el

despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

2.6. En virtud del Acta de sorteo del 19 de mayo de 2025, a las 15h10, se encargó al Dr. Marco Albán Zambinino, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordoñez, desde el 26 al 30 de mayo de 2025, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron los procuradores en la audiencia de casación que se llevó a cabo el día **viernes 30 de mayo de 2025, las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el ***caso cuarto*** del art. 268 del COGEP por el vicio de ***falta de aplicación*** del precepto jurídico de valoración de prueba en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, previsto en el art. 164 del COGEP ya que, a su criterio, el Tribunal de instancia, obvia el análisis de los medios de prueba con los que la administración tributaria pretende comprobar la inexistencia de la prescripción de la acción de cobro, en especial, las resoluciones No. 109012018RCOA032805 y No. 109012021RREC623899, con las que se evidencia que la parte accionante compareció al proceso coactivo No. RLS00033-2011, mediante reiterados escritos de solicitud de prescripción de la acción de cobro, que la administración tributaria resolvió negarlos.

4.2. Agrega que, todo ello, condujo a la ***equivocada aplicación*** de los arts. 55 y 56 del CT, pues si los juzgadores hubieran valorado dicha prueba hubieran advertido que se dio

cumplimiento a las citadas normas, pues la administración tributaria inició el procedimiento de ejecución coactiva a través de la citación con el auto de pago, sin que haya dejado de continuar dicha ejecución por más de dos años, por lo que no cabe la prescripción de la obligación. Argumenta que, los vicios denunciados fueron determinantes en la sentencia pues, si el Tribunal de instancia hubiera valorado la prueba del SRI, habría concluido que, la autoridad demandada procedió con la acción correspondiente dentro de los plazos previstos para el efecto y que la parte actora reconoció, de forma expresa, la deuda de la coactivada como responsable solidario por representación. Por ello, solicita que se case la sentencia recurrida.

4.3. Contestación al recurso admitido.- El señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa, por sus propios derechos, dentro del término concedido en el auto de admisión (fs. 13 a 15) contesta el recurso propuesto por la entidad demandada (fs. 17 a 20) y sobre la *falta de aplicación* del art. 164 del COGEP, por cuanto el Tribunal no valora sus pruebas conforme con las reglas de la sana crítica, señala que, la administración tributaria únicamente basa su fundamentación en que presuntamente no ha operado la prescripción de la acción de cobro que se deriva de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. RLS-CDIOLPV10-00137 de 30 de junio de 2010, por el simple hecho de iniciar el proceso coactivo, sin superar los dos años de continuación de los procesos referidos, conforme lo establecen los arts. 55 y 56 del CT.

4.4. No obstante, omite fundamentar las violaciones al debido proceso y seguridad jurídica en las que incurre el SRI desde el inicio, al momento de emitir la comunicación de diferencias del 27 de mayo de 2009 y la liquidación de pago por diferencias en la declaración No. RLS-CDIOLPV10-00137 del 27 de julio de 2010, en las que, únicamente se notifica a la compañía FRIENDCORP S.A., en la persona de su representante legal, sin que exista prueba de la notificación al accionante Ángel Glicerio Córdova Ochoa (art. 107 del CT).

4.5. Agrega que, el 20 de enero de 2011 se inicia el proceso coactivo en contra de la empresa FRIENDCORP S.A., cuyo auto de pago debía ser citado a su representante legal, lo que resultó imposible conforme con el "Acta de Constancia de Documento sin Notificar" de 10 de febrero de 2011. Por tanto, se procede a citar por la prensa en el diario "El Telégrafo", mediante publicaciones los días 25, 26 y 27 de mayo de 2011, en las que no constan el auto de pago (20 de enero de 2011) a FRIENDCORP S.A. (arts. 107.4 y 111 del CT). Por tanto, la

administración tributaria no logra citar con el auto de pago ni a la persona jurídica FRIENDOCORP S.A. y, mucho menos, al señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa, en calidad de obligado solidario conforme con el art. 27 del CT. Luego, el 12 de junio de 2017, es decir, 6 años 10 meses después de la emisión de la liquidación, el SRI procede a notificar al accionante con la providencia de vinculación No. Da-COSPCJC17-00000786 al procedimiento coactivo No. RLS-00033-201 iniciado contra de la empresa "FRIENDCORP S.A., sin el respectivo auto de pago ni sus anexos, por lo que, se incumple con lo dispuesto en los arts. 107 y 163 del CT.

4.6. Señala que, al contrario de lo que manifiesta la administración tributaria, el Tribunal *A Quo* valoró todas las pruebas, tanto de la parte accionante como de la accionada, inclusive las resoluciones No. 109012018RCOA032805 y No. 109012021RREC623899, que el SRI insiste que no fueron valoradas conforme con las reglas de la sana crítica y, en virtud de ello, en el numeral 6 considera que operó la prescripción de la obligación, pues resulta cuestionable que dichas resoluciones, por sí solas, hagan prueba suficiente con respecto a la interrupción de la prescripción. Recalca que, desde la comunicación de diferencias y la liquidación de pago por diferencias hasta la presunta vinculación al señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa, mediante providencia No. DZ8-COBPCJC17-00000786, no existe constancia procesal que demuestre que la administración tributaria haya logrado citar con el auto de pago al accionante, conforme con los arts. 107, 163 y 165.5 del CT, en concordancia con el art. 76.7.a) de la CRE, dentro del proceso coactivo No. RLS-00033-2011 y, tampoco se demuestra este hecho dentro del presente proceso.

4.7. Concluye que, el casacionista no logra desvirtuar ni en sede administrativa ni en sede judicial, que se haya interrumpido la prescripción de la acción de cobro, conforme lo disponen los arts. 55 y 56 del CT, ya que desde que la obligación se hizo exigible, el compareciente Ángel Glicerio Córdova Ochoa no fue notificado con dicha liquidación ni citado con el auto de pago, incluso hasta la presente fecha, lo que demuestra que operó dicha prescripción. Por ello, se solicita se rechace el recurso y se confirme el fallo de instancia.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el ***caso cuarto*** del art.

268 del COGEP por el vicio de ***falta de aplicación*** del precepto jurídico de valoración de prueba previsto en el art. 164 del COGEP, que condujo a la ***equivocada aplicación*** de los arts. 55 y 56 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [¼]*
>
> ***4.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto (¼).º*

El *caso cuarto* recoge lo que la doctrina califica como violación indirecta a la norma sustantiva en que se produce un error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errada, las normas relativas a la apreciación y valoración de la prueba y, a consecuencia de tal yerro, se deja de aplicar al caso del pleito la norma sustantiva que lo rige o la aplica en forma equivocada (Hernando Morales, *Técnica de la Casación Civil*, Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia, Colección Clásicos, 2014).

6.2. Alcance doctrinario del error. En este caso, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el *error de derecho* en que incurre 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 puro (Santiago Andrade, *La Casación Civil en el Ecuador*, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 150).

Sobre la **falta de aplicación** Humberto Murcia (Recurso de casación civil, Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., p. 327) sostiene que:

> *ª [¼] el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer*

consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica [¼].º

De igual manera, sobre el mismo vicio de la **falta de aplicación** de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba Luis Tolosa (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, p. 361) señala:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal y ello constituye ©u infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]. La falta de aplicación ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es un error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido de ésta en la sentencia.º

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

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

En conclusión, en este caso debe identificarse la norma que contiene el precepto jurídico de valoración probatoria que se violenta y, la argumentación tiene que dirigirse a que esa

violación pueda sustentar y precisar la norma sustantiva que ha sido violentada de manera indirecta, ya sea por aplicación indebida, errónea interpretación o falta de aplicación.

Se añade que, si bien los tribunales o jueces de instancia tienen autonomía para apreciar las pruebas que obren dentro del proceso, no obstante, dicha autonomía no puede ser ilimitada, pues sus límites se vinculan a la defensa de los derechos o garantías fundamentales, de tal manera que, la Sala de casación puede revisar tal apreciación, si al hacerlo han violado los preceptos jurídicos aplicables a esa valoración.

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

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

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

Código Tributario

*ª **Art. 55.- Plazo de prescripción de la acción de cobro.-** La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento. En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos*

previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.ª

*ª **Art. 56.- Interrupción de la prescripción de la acción de cobro.-** La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.º*

6.4. Análisis SUB JUDICE a resolver.- Corresponde realizar el análisis del recurso propuesto por la parte recurrente al amparo del *caso cuarto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de aplicación* del precepto de valoración de prueba en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, previsto en el art. 164 del COGEP, por cuanto el Tribunal de instancia no analizaría la prueba de la parte demandada, en especial, las resoluciones No. 109012018RCOA032805 y No. 109012021RREC623899, lo que condujo a la equivocada aplicación de los arts. 55 y 56 del CT relativos a la prescripción, sus plazos y la interrupción de la acción de cobro.

6.4.1. Para demostrar el vicio al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica debe contener como mínimo los siguientes puntos: **1.** Identificar de forma precisa el medio de prueba que, a su juicio, no ha sido valorado en la sentencia. **2.** Determinar con precisión la norma procesal sobre valoración de la prueba que ha sido violada. **3.** La demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violentada la norma sobre la valoración del medio de prueba respectivo. **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. En virtud de ello, esta Sala de Casación, procede a verificar

el cumplimiento de estos requisitos mínimos.

6.4.2. En el presente caso, la entidad tributaria recurrente señala que, los *medios de prueba* que, a su criterio, no fueron valorados en el escrito contentivo del recurso de casación, se refieren *in genere* a la prueba de la parte demandada y en particular a las resoluciones Nos. 109012018RCOA032805 y 109012021RREC623899, que niegan la solicitud de prescripción de la acción de cobro del señor Ángel Córdova Ochoa, con lo que, se cumple con la primera condición del test que fija esta Sala.

6.4.3. En cuanto al siguiente punto, se señala el art. 164 del COGEP como la norma procesal sobre valoración de prueba que se violenta, por falta de aplicación, por cuanto se afirma que dichos actos administrativos no se consideran al momento de valorar las pruebas; por lo que, se identifica la norma jurídica de valoración inobservada.

6.4.4. En cuanto al tercer requisito: la demostración lógica de la forma como ha sido violada la norma de valoración por el Tribunal *A quo*, la parte recurrente insiste que el precepto de valoración vulnerado es el de la sana crítica y de valoración de la prueba en su conjunto. Sobre el primero, esto es, la sana crítica tenemos que: *ª [¼] son las reglas no jurídicas derivadas de la lógica, la experiencia y la ciencia que sirven para fundar una valoración razonada de la prueba y permiten su control posterior por otro órgano superiorº* (Xavier Abel Lluch, ªLa valoración de la prueba en el proceso civilº, Madrid: Editorial Wolters Kluwer S.A., 2014, p. 85), definición que resulta insuficiente pues el principio de las reglas de la sana crítica imponen al juzgador la exigencia de valoración de la prueba, sin sujeción a una regulación normativa específica, pero con atención a la lógica y la racionalidad en la apreciación probatoria; las reglas de la sana crítica se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia, sirven para fundar una valoración razonada con fundamento en el libre criterio judicial, a través de los medios de prueba admitidos (con la limitación que existe en materia tributaria) y permiten su control posterior por otro órgano superior, sin que, sea necesario enumerar todas las pruebas practicadas en el proceso.

6.4.5. Es claro entonces que, no se puede invocar la violación de las reglas de la sana crítica *in genere* como caso de casación, pues si se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia resultan insuficientes para ser fundamento de casación, porque se trata de un concepto

jurídico indeterminado. Por ello, la única forma en que una valoración probatoria puede ser revisada en casación, es cuando se infringen las reglas de la lógica y no cuando se infringen las reglas de la experiencia o las reglas de la ciencia, pues el juez de casación no puede revisar cómo se aplicaron las máximas de la experiencia o validar la ciencia por parte del Tribunal de instancia. Por lo tanto, las reglas de la lógica marcan el límite a partir del cual lo absurdo, lo arbitrario, lo irrazonable permite la revisión de la valoración probatoria, a través del recurso de casación.

6.4.6. En el presente caso, la parte casacionista alega que los juzgadores de instancia no apreciaron todas las pruebas actuadas por el SRI dentro del proceso conforme con las reglas de la sana crítica (art. 164 del COGEP), en especial, las resoluciones Nos. 109012018RCOA032805 y 109012021RREC623899 y que, a su criterio, son trascendentes en la decisión, pues evidencian que el señor Córdova Ochoa compareció al proceso coactivo No. RLS00033-2011 y que la autoridad demandada procedió con la acción correspondiente dentro de los plazos previstos para el efecto, a través de la citación con el auto de pago, sin que haya dejado de continuar dicha ejecución por más de dos años.

6.4.7. Sobre la demostración lógica y jurídica de la vulneración de la norma sobre valoración de la prueba, vale indicar que esta Sala de casación realiza un examen sobre la aplicación del sistema probatorio que establece la ley (error de derecho), a fin de resguardar la aplicación de las reglas de la sana crítica y la valoración de la prueba en su conjunto y verifica que, en la sentencia de instancia y, en concreto, en los numerales 7.6.3. y 7.6.4. se manifiesta que, de las constancias procesales y de las pruebas que actúan las partes procesales, no está en discusión que: **(a)** Las obligaciones en análisis corresponden a la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. RLS-CDIOLPV10-00137, de 30 de junio de 2010, notificada el 27 de julio de 2010, a Mónica Eliza Gordon Mendoza, representante legal de dicha compañía. **(b)** Al señor Ángel Córdova Ochoa se lo vincula al Proceso Coactivo No. RLS-00033-2011, con providencia No. DZ8-COBPCJC17-00000786, de 12 de mayo de 2017, notificada el 12 de junio de 2017. **(c)** El auto de pago con el que se da inicio al Proceso Coactivo No. RLS-00033-2011, es de 20 de enero de 2011. **(d)** Los días 25, 26 y 27 de mayo de 2011, mediante publicaciones del diario ª El Telégrafo º se notifica a la compañía FRIENDCORP S.A., en la persona de su representante legal, con el auto de pago correspondiente a la obligación

contenida en la Liquidación de Pago No. RLS-CDIOLPN10-00199.

6.4.8. En virtud de estos hechos no controvertidos y que tienen relación con los puntos esenciales de la Litis, el Tribunal de instancia les asigna un valor para su convicción, sea para considerarlos o desecharlos, tanto más que dicha norma (art. 164 del COGEP) le faculta para apreciarla conforme con las reglas de la crítica racional que no obligan a seguir un criterio determinado; además, conviene indicar que el examen a la sentencia también recoge el principio de unidad de la prueba, que exige al juzgador el examen concienzudo de los medios de prueba apreciándolos unos con otros, a fin de tomar una decisión crítica y analítica en conjunto, debiendo aclararse que el contenido de la norma que se señala como infringida, no obliga al juez a referirse y consignar en su decisión la valoración de todas y cada una las pruebas solicitadas y actuadas por las partes en el proceso, sino que, por el contrario, determina que el juzgador debe valorar las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión, pues prevalece en la normativa un criterio utilitarista finalista de la prueba.

6.4.9. En concreto, con relación a la denuncia de falta de aplicación de las reglas de la lógica como parte de la sana crítica, en cuanto se afirma que el Tribunal de instancia no valora las resoluciones Nos. 109012018RRCOA032805 y la 109012021RREC623899, que demostraría que el actor compareció y reconoció dicha deuda como responsable solidario por representación; esta Sala de Casación se permite remitir a lo que señala el numeral 7.6.5. de la sentencia que, concluye que, el auto de pago que da inicio a la Coactiva RLS-00033-2011 de 20 de enero de 2011 fue notificado a la representante legal de la empresa actora coactivada el 25, 26 y 27 de mayo de 2011 mediante publicaciones en el diario ª El Telégrafo º (no incluye al señor Ángel Córdova Ochoa como responsable solidario); en consecuencia, se torna exigible la obligación contenida en la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. RLS-CDIOLPV10-00137 de 30 de junio de 2010 que se notifica, el *27 de julio de 2010*, a la compañía FRIENDCORP S.A. en forma exclusiva, fecha desde la cual *han transcurrido más de 5 años* hasta el *12 de junio de 2017* en la que se vincula al señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa al referido proceso coactivo No. RLS-00033-2011, sin que, entre dichas fechas, se verifique acto alguno de la administración tributaria que demuestre la interrupción del término de la prescripción de la acción de cobro, ya que la notificación del auto de pago por la prensa se refiere a una obligación diferente de la referida en este proceso.

6.4.10. En razón de lo que señala el Tribunal de instancia, esta Sala de Casación observa que, los jueces de instancia consideran en su decisión las resoluciones No. 109012018RCOA032805 y No. 109012021RREC623899, que niegan las solicitudes de Ángel Córdova Ochoa de que se declare prescrita la obligación en relación a su persona, las que son posteriores a la fecha en que se le vinculó al proceso coactivo No. RLS-00033-2011, por lo que no es acertado afirmar que, arbitrariamente, se prescinde de dichas pruebas, pues aún de aplicarlas no cambiaría en nada la decisión de instancia. Tampoco se observa que, la conclusión a la que llega la sentencia sea absurda, toda vez que se obtiene sobre la base de las circunstancias y hechos no controvertidos, al señalar que, desde que se torna exigible la obligación de la Liquidación de Pago por Diferencias No. RLS-CDIOLPV10-00137 (30 de junio de 2010) y que se notifica, de forma exclusiva a la compañía FRIENDCORP S.A. hasta el *12 de junio de 2017,* en la que se vincula al señor Ángel Glicerio Córdova Ochoa al proceso coactivo No. RLS-00033-2011, *han transcurrido más de 5 años,* sin que se verifique acto alguno de la administración tributaria que demuestre la interrupción de dicho término de la prescripción de la acción de cobro.

6.4.11. Como si lo dicho no fuera suficiente para rechazar el recurso de casación propuesto por el SRI, es necesario referir que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, en Resolución Nro. 12-2024 estableció como Precedente Jurisprudencial obligatorio: *ª Artículo 1.- Declarar como precedente jurisprudencial obligatorio, el siguiente punto de derecho: ª No será eficaz el acto ni jurídicamente viable la vinculación en el procedimiento administrativo de ejecución, respecto de los responsables por representación (solidario), cuando se hubiera omitido la notificación a ellos de los actos administrativos de determinación cuyo cobro se persigue, toda vez que se violenta el debido proceso, en la garantía del derecho a la defensa*º ; plenamente aplicable al presente caso, por la condición de responsable solidario del actor Ángel Córdova Ochoa con la contribuyente FRIENDCORP S.A..

6.4.12. Por todo lo expuesto, no se cumple con el tercer requisito señalado en el test que utiliza esta Sala de Casación para que se configure el caso 4 del art. 164 del COGEP, más aún si el Tribunal de instancia utiliza los principios de la lógica en la valoración de los medios de prueba que le llevaron a tomar una decisión.

6.4.13. Por último, sobre la identificación de la norma sustantiva o material, la parte

recurrente señala que existe una equivocada aplicación de los arts. 55 y 56 del CT, como consecuencia del yerro en la valoración probatoria; no obstante, al no configurarse la tercera condición que señala esta Sala tampoco se configura el efecto ª carambolaº de equivocada aplicación de normas sustantivas que se establece en el caso cuarto del art. 268 del COGEP.

Con los antecedentes expuestos, esta Sala de Casación resuelve que, en la forma en que se plantea el recurso propuesto, no se configura el vicio que se denuncia, al amparo del caso cuarto del art. 268 del COGEP, por lo que, se desecha el recurso.

7. Decisión

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

7.2. NO CASAR la sentencia de 30 de mayo de 2022, las 15h35, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 09501-2021-00591.

7.3. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI por falta de aplicación del precepto de

valoración de prueba (art. 164 del COGEP) que condujo a la equivocada aplicación de los arts. 55 y 56 del CT relativos a la interrupción de la prescripción de la acción de cobro (caso 4 del art. 268 del COGEP), toda vez que, no se advierte que el análisis de juzgador haga una valoración arbitraria o absurda de la prueba, alterando las premisas que debían sostener su conclusión o silogismo conforme la regla de lógica dentro de la sana crítica; más si se considera el Precedente Jurisprudencial obligatorio 12-2024 del Pleno de la CNJ.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL (E)

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2019-00201 RESOLUCION 390-2025 262628644-DFE

CONJUEZ PONENTE: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 30 de mayo del 2025, las 16h53. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctor Marco Vinicio Albán Zambonino (E), ponente; doctor Gustavo Durango Vela (E); y, doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No.09501-2019-00201.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª6.1.1) ESTABLECER si la acción planteada corresponde a una impugnación a lo resuelto por la Municipalidad de Quito y en caso de que así sea, establecer si dicha resolución está revestida de legalidad así como si la misma fue correctamente emitida; 6.1.2) ESTABLECER si la actora tiene derecho a que el GAD Metropolitano del Distrito Metropolitano de Quito le reconozca el pago en exceso por el impuesto a la patente municipal del año 2018º.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, declarar con lugar la demanda de impugnación deducida por FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., debidamente representada por el Ab. Leonardo René Viteri Andrade en su calidad de Vicepresidente Ejecutivo, en contra del Director Metropolitano Tributario del Distrito Metropolitano de Quito, y se dispone la devolución de los valores pagados en exceso, el mismo que se obtendrá de la resta del valor pagado, esto es ($5.891,72) menos ($911,56 más intereses y multa por la declaración tardía del impuesto).

1.3 El Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, interpone recurso de casación contra la sentencia de 21 de enero del 2020 a las 09h41, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

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

del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00201, argumentando los casos 1, 3, y 5 del art. 268 del ª COGEPº .

1.4 La compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A. presentó demanda de impugnación, en contra de la Resolución No. RESOL-DMT-JAT-2019-001120, de 22 de marzo de 2019, suscrito por el Director Metropolitano Tributario del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, que resuelve declarar sin lugar, la solicitud de pago en exceso por concepto de Impuesto de Patente Municipal del año 2018.

1.5 Mediante auto de 25 de octubre del 2024, las 08h19, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el GAD del Distrito Metropolitano de Quito, por:

Caso 1 del art.268 del COGEP, que acusa a la decisión recurrida que incurrió en falta de aplicación del art.107 numeral 3 del COGEP.

Caso 3 del art. 268 del COGEP, que acusa que la decisión recurrida concedió más allá de lo demandado, considerando para el efecto el artículo III.5.127 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

Caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del art. 548 inciso final del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización; y, art. 1 numeral 2 de la Ordenanza Metropolitano 157 de 23 de diciembre de 2011, reformatoria de la Ordenanza 339 (art. 4 numeral 4), actualmente codificada en el último inciso del art. III.5.122 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

2. Competencia

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00201, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

2.2. Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte,

número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

2.3. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado (ponente); quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de mayo de 2025, actúa el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.

3. Validez procesal

3.1. 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, sin que hay existido pronunciamiento en contrario de las partes procesales dentro de la audiencia llevada a cabo el día 27 de mayo de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista argumenta respecto al caso 1 del art. 268 del COGEP: Que es importante señalar los siguientes antecedentes:

4.1.1. Que la compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A. fue un contribuyente cuya actividad económica consistía en la venta al por mayor y menor de productos agrícolas y agropecuarios, ejerciéndola en varios cantones a nivel nacional, entre ellos el cantón Quito.

4.1.2. Que como sujeto pasivo del impuesto de patentes municipales la indicada compañía determinó y pagó dicho tributo por el ejercicio 2017, año tributario 2018.

4.1.3. Que al no estar de acuerdo con su determinación dicha compañía presentó un reclamo administrativo, el cual es negado con la resolución No. RESOL-DMT-JAT- 2019-001120

notificada el 27 de marzo de 2019.

4.1.3. Que la compañía en fecha 18 de junio de 2019 presentó una demanda ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario del cantón Guayaquil, solicitando se le reconozca un pago en exceso del anotado tributo por el ejercicio fiscal 2017 año tributario 2018.

4.1.4. Que el Municipio de Quito el 27 de septiembre de 2019 contesta la demanda, escrito que fue proveído mediante providencia del 3 de octubre de 2019, en la cual el Tribunal al calificar la contestación a la demanda convocó a audiencia preliminar, para el 31 de octubre de 2019.

4.1.5. Que con fecha 10 de octubre de 2019 (13 días calendarios después de la contestación a la demanda) la compañía actora presenta, en otro juicio (juicio No. 09501-2019-00038), que también se sustanciaba en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del cantón Guayaquil de la provincia del Guayas, propuesto asimismo contra el Director Metropolitano Tributario del Municipio de Quito, a esa fecha, un escrito manifestando que la Superintendencia de Compañías y Valores mediante Resolución No. SCVS-INC- DNASD-SAS-2019-00004732 de 12 de junio de 2019 (6 días calendarios antes de la presentación de la demanda del presente juicio) ha aprobado: ª La escisión de la compañía FERTISA, FERTILIZANTES, TERMINALES I SERVICIOS S.A., La creación como resultado de la escisión de la compañía anónima FERTISA AGIF C.L; y, La transformación de la compañía anónima FERTISA, FERTILIZANTES, TERMINALES I SERVICIOS S.A. en una compañía de responsabilidad limitada con la denominación de FERTISA, FERTILIZANTES, TERMINALES I SERVICIOS C.L.º.

4.1.6. Que el escrito mencionado ingresado en el otro juicio es notificado al Municipio de Quito el 18 de octubre del 2019. Que el mencionado escrito de los actos societarios detallados fue presentado en este proceso por el Municipio.

4.1.7. Que en la audiencia preliminar el abogado que se presentó a la audiencia en calidad de Procurador Judicial de FERTISA, FERTILIZANTES, TERMINALES I SERVICIOS S.A. reconoció que la compañía actora se había escindido en dos compañías y que, una de ellas, se había transformado de anónima a limitada.

4.1.8. Que el indicado Procurador Judicial dijo que una de las compañías (FERTISA AGIF

C.L) era a la que le correspondía continuar con el juicio, pero nunca demostró que ese derecho se le haya entregado en la distribución patrimonial de la escisión y tampoco presentó el nombramiento del representante legal mucho menos la debida procuración judicial para poder actuar en la audiencia preliminar del presente juicio.

4.1.9. Que el Procurador Judicial de la compañía escindida en la audiencia preliminar reconoce expresamente no tener el nombramiento del nuevo representante legal de la compañía que debería continuar con el proceso, lo cual significa que, luego de cuatro meses de la aprobación de los actos societarios se presentó a la audiencia preliminar sin tener la calidad de Procurador Judicial de la compañía que según él debía continuar en el proceso.

4.1.10. Que el Tribunal declaró la validez procesal mediante un auto interlocutorio, a pesar de haber constatado documentadamente y escuchado al Procurador Judicial de la compañía escindida, respecto de que no dispone del nombramiento del nuevo representante legal, que legitime el derecho de continuar en el proceso a la nueva compañía, y por lo tanto, el procurador judicial tampoco disponía de la legitimación correspondiente para actuar en la audiencia a nombre de la nueva compañía, que a pesar de esto, el Tribunal declara la validez del proceso.

4.1.11. Que el auto interlocutorio del Tribunal es el siguiente: ª En relación a la validez del proceso el Tribunal considera, primero la legitimación en la causa es una de las excepciones previas previstas en el art. 153 del Código Orgánico General de Procesos, que puede ser planteada que puede plantear el demandado al contestar la demanda no habiendo excepciones previas particular que confirmó el demandado en audiencia, el Tribunal puede verificar la validez del proceso de acuerdo al art 107 del Código Orgánico General de Procesos constando entre otros puntos lo relacionado a la legitimación de personería distinta a la legitimación en la causa, particular del cual el Tribunal no tiene observación puesto que existe en el proceso el nombramiento de la compañía que ha comparecido, sin que conste en el proceso documentación que demuestre fehacientemente que a la fecha en que se presentó la demanda la compañía que ha comparecido no estaba habilitada para actuar como tal y que en su lugar ya existía otra compañía con otro representante legal debidamente habilitado para actuarº.

4.1.12. Que el Municipio de Quito, no dedujo la excepción previa de falta de legitimación en

la causa y falta de personería de la parte actora, porque con posterioridad a la calificación de la contestación a la demanda se enteró de los actos societarios de la actora que demostraban que la compañía que demandó ya no existe.

4.1.13. Que existió falta de legitimación en la causa porque quien pagó el tributo en discusión fue la compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., y es la que el 18 de junio de 2019 presenta la demanda; sin embargo, esta compañía el 12 de junio de 2019 ha sido escindida y transformada, por lo que a la fecha del sorteo de la demanda y desde luego a la fecha de la audiencia preliminar era otra compañía la que debía reclamar el derecho en discusión, que según el abogado de la compañía escindida era la compañía FERTISA AGIE C.L; sin embargo, no justificó que en la división del patrimonio como resultado de la escisión, a esta compañía se la haya asignado e! derecho en discusión, lo que sin mayor esfuerzo conduce a la inexistencia de legitimación en la causa, porque quien debía defender el derecho sustancial no estaba en el proceso y no había concurrido a la audiencia preliminar.

4.1.14. Que el error judicial que configura esta causal se evidencia en la omisión del Tribunal de referirse en la sentencia a la validez del proceso y a la legitimación en la causa y a la legitimación de personería de la parte actora; error en base al cual reconoce un derecho para un sujeto procesal que no existe ni de hecho ni de Derecho.

4.1.15. Que la nulidad procesal ocurrió al momento en que el Tribunal Juzgador declaró la validez procesal en el auto interlocutorio desatendiendo las alegaciones de la parte actora sobre la inexistencia del legítimo contradictor y a su vez de la falta de personería del Procurador Judicial presente en la audiencia, cuando lo que en derecho correspondía, era que se declare el abandono de la demanda.

4.1.16. Que el art. 107 numeral 3 del COGEP, dispone que: ª Son solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos: (¼) Legitimación de personería. (¼)º.

4.1.17. Que desde la presentación de la demanda (18 de junio de 2019) hasta la fecha de la realización de la audiencia preliminar (31 de octubre de 2019) habían transcurrido más de cuatro meses y quien demandó sabiendo que debía justificar su derecho sustancial para continuar en el proceso, no lo hizo, provocando nulidad por falta de legitimación en la causa, y de parte del Procurador Judicial luego de reconocer que la compañía que demandó ya no existe actúa sin legitimación de personería de la compañía que según él tenía el derecho a

reclamar el pago en exceso demandado.

4.1.18. Que de la documentación presentada al Tribunal y del reconocimiento expreso del procurador judicial de la compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., sobre que ha ocurrido la escisión y transformación, el Tribunal ante las alegaciones de la parte demandada, debió declarar el abandono de la demanda conforme dispone el art. 87 numeral 1 del COGEP por cuanto de las constancias procesales y de las afirmaciones del Procurador Judicial de la compañía que presentó la demanda se advierte que no ha comparecido a la audiencia la compañía que tendría el derecho a continuar con la impugnación de la resolución administrativa municipal.

4.1.19. Que el Tribunal no aplicó el art.107.3 del COGEP. Que, de haber aplicado esta norma el Tribunal incluso previo a la sentencia habría solicitado la convalidación de las actuaciones del procurador judicial, pero no lo hizo y tramitó un juicio sin un legítimo contradictor y declaró un derecho para una compañía que no existe.

4.1.20. Que el Tribunal sabiendo que la compañía actora se escindió en 2 compañías y que la compañía escindida se transformó en otra especie de compañía, debió verificar quién de ellas es la legítima contradictora y si estaba debidamente representada en la audiencia y en el proceso; aspectos que el Tribunal no verificó, lo que ha influido gravemente en la decisión de la causa, pues ha declarado un derecho en favor de una persona jurídica que no existe en el mundo jurídico; y salta a la vista que la nulidad no ha sido subsanada de forma legal, pues en ninguna parte del proceso ni de la sentencia se encuentra constancia que la nulidad se la haya subsanada, es decir no hay constancia de que la nueva compañía haya intervenido en el proceso como legítima contradictora.

4.2. Sobre el caso 3 del art. 268 del COGEP: Que la compañía actora demandó que se le reconozca un pago en exceso del impuesto de patente municipal del ejercicio fiscal 2017 año tributario 2018, alegando que ha pagado USD $ 5.891,72.

4.2.1. Que el Municipio de Quito al contestar la demanda especificó que el valor del impuesto de patente pagado por la actora en base a su determinación fue de USD $ 5.000,00 y no de USD $ 5.891,72; y, con la declaración de patentes de la contribuyente se justificó que el valor pagado por ella (USD $ 5.891,72) corresponde a $ 5.000 por impuesto de patente; $600 multa por presentación tardía; $100 tasa de autorización de funcionamiento; y, $191.72 interés por

mora tributaria.

4.2.2. Que el Tribunal de instancia en la sentencia dispone ª la devolución de los valores pagados en exceso, el mismo que se obtendrá de la resta del valor pagado, esto es ($5.891,72) menos ($911,56 más intereses y multa por la declaración tardía del impuesto)º.

4.2.3. Que el objeto de la controversia se limitaba únicamente al impuesto de patentes municipales del ejercicio fiscal 2017 año tributario 2018, el cual una vez determinado por el sujeto pasivo es recaudado conjuntamente con la tasa por autorización de funcionamiento, conforme dispone el art. III.5.127.

4.2.4. Que el Tribunal no ha considerado que en el valor total pagado por el contribuyente está incluido otro tributo (tasa por autorización de funcionamiento) que nunca fue objeto del reclamo en sede administrativa ni objeto de la controversia judicial; y, sin ningún análisis de manera implícita ha resuelto que este tributo (que no fue objeto de la Litis) también sea devuelto, esto es, en su sentencia terminó concediendo más allá de lo demandado.

4.2.5. Que en tiempo oportuno se le solicitó al Tribunal aclare la sentencia señalando ¿Por qué no se excluyó la tasa de autorización por funcionamiento, si este tributo no fue parte del objeto de la controversia? y el Tribunal en auto de 21 de febrero del 2020 de las 08h01 niega la aclaración a la sentencia.

4.2.6. Que el Tribunal A quo al negar el recurso horizontal de aclaración ratifica la parte resolutiva de su sentencia, es decir, implícitamente dispone la devolución de un tributo que no fue objeto de la litis, incurriendo su sentencia en resolver más allá de lo demandado.

4.3. En lo referente al caso 5: se argumenta que la sentencia incurre en el vicio de errónea interpretación del art. 548 del COOTAD.

4.3.1. Que el artículo mencionado faculta a que el Municipio de Quito, mediante las respectivas ordenanzas, establezca la tarifa del impuesto anual de patente en función del patrimonio.

4.3.2. Que el Art. III.5.122 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, incorporado con la Ordenanza Metropolitana No. 157 de 23 de diciembre de 2011, reformatoria a la Ordenanza Metropolitana No. 339; que el primer inciso, se define lo que

debe entenderse por patrimonio, y en donde se obtiene información oficial del mismo, al decir: ª La base imponible del IMPUESTO de PATENTE es el patrimonio neto del SUJETO PASIVO. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y total de pasivos, establecidos con base en los registros públicos, que corresponden al ejercicio económico inmediatamente anteriorº.

4.3.3. Que el último inciso, por su parte llena el vacío normativo que tiene el art. 548 del COOTAD señalando una cuenta de activo (ingresos del cantón) que contablemente forma parte del patrimonio de una empresa como elemento útil para establecer la base imponible, en función del patrimonio, en el caso que el sujeto pasivo desarrolle sus actividades en más de un cantón, es así que dicha norma dispone: ª Cuando un sujeto pasivo del impuesto de patente, realizare actividades económicas en más de un cantón, la determinación de la base imponible correspondiente al cantón Quito, se determinará y por los ingresos obtenidos en dicho cantónº.

4.3.4. Que la errónea interpretación de puntualmente el último inciso del art. 548 del COOTAD, se produce en el numeral 7.2.2.6 de la sentencia recurrida. Que lo señalado por el Tribunal demuestra que interpreta erróneamente que los ingresos son un elemento ajeno al patrimonio, cuando en la realidad económica y en estricto Derecho, los ingresos son parte del patrimonio del sujeto pasivo.

4.3.5. Que la correcta interpretación del art. 548 del COOTAD, el Tribunal debió haber considerado dos elementos:

-Que el patrimonio es la diferencia del activo menos el pasivo (Patrimonio = Activo - Pasivo); y, que forma parte del patrimonio los ingresos del sujeto pasivo obtenidos en el cantón; y,

-Que en nuestra legislación existe únicamente información oficial del patrimonio total de un sujeto pasivo que se plasma en la declaración del impuesto a la renta considerando su único número de RUC para las actividades a nivel nacional; y, por lo tanto, no existe información en un registro o documento público del patrimonio de cada cantón en el cual el sujeto pasivo desarrolle sus actividades.

4.3.6. Que el Tribunal dice en su sentencia ª que de acuerdo al artículo 548 del COOTAD, la base imponible se fija en función del patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto del

cantón y no en función del patrimonio del sujeto pasivo prorrateado a los ingresos obtenidos en el mismo cantónº.

4.3.7. Que esta afirmación demuestra que el Tribunal interpreta que los ingresos son un elemento ajeno al patrimonio, cuando en la realidad económica y en estricto Derecho los ingresos son parte del patrimonio del sujeto pasivo.

4.3.8. Que por otra parte, el Tribunal interpreta la preposición ª en función delº que emplea la norma del art. 548 del COOTAD, como una expresión de ratificación que la base imponible es el patrimonio, cuando en realidad la interpretación correcta a esta preposición es la de entender que para establecer la base imponible del impuesto de patentes en el caso en cuestión, se debe considerar al patrimonio total del sujeto pasivo (definido en el primer inciso del Art. III.5.122 del Código Municipal, y en función de éste arribar a una base imponible para el cantón Quito, y la forma de llegar a esta base imponible justa, es considerando los ingresos generados en el cantón Quito (según inciso final del Art. III.5.122) como resultado del cumplimiento del hecho generador, que es la actividad económica, pues esos ingresos forman parte del patrimonio del sujeto pasivo y en función de ello se arriba a una base imponible justa para el impuesto de patentes del cantón Quito.

4.3.9. Que el hecho que un sujeto pasivo desarrolle varias actividades en distintos lugares del país no es un hecho nuevo y el legislador considerando esta posibilidad emplea en el art. 548 del COOTAD la preposición ª en función delº para que sea el GAD el que en función del patrimonio total del sujeto pasivo determine una base adecuada y justa para la actividad que se desarrolla en el cantón Quito.

4.3.10. Que la errada interpretación ha sido determinante y trascendente en la decisión, pues ha concluido que la base imponible del impuesto se la ha establecido prorrateando el patrimonio con los ingresos, entendiendo a los ingresos como un elemento ajeno al patrimonio; lo que ha llevado a que dicte una sentencia injusta en perjuicio de los intereses de una colectividad; pues si hubiese entendido adecuadamente la preposición ª en función delº habría interpretado adecuadamente no solo el art. 548 sino también las normas seccionales que en razón de la misma ley lo reglamentan, y concluido que los ingresos son parte del patrimonio y que la base imponible fue correctamente determinada en función del patrimonio considerando un elemento del mismo declarando por tanto que no existió pago en exceso.

Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

5. La parte actora en su contestación al recurso de casación presentado, manifiesta:

5.1. Sobre la causal primera: Que en la fundamentación de esta causal que la administración tributaria seccional alega, debemos indicar que la misma carece de sustento legal toda vez que en la audiencia preliminar el tribunal deliberó y declaró que no existían vicios del procedimiento con lo cual quedó totalmente saneado el mismo y se estableció que no existían vicios en el mismo, lo cual consta, dentro del proceso por lo que consideramos por demás infundado recurrir a esta causal si como lo hemos manifestado el Tribunal estableció la legitimidad del proceso.

5.2. Respecto a la causal tercera: Que es importante señalar que desde la fase administrativa la compañía interpuso el respectivo reclamo administrativo siempre señalando que existió un pago en exceso por lo que el Juez Ponente en sentencia es justamente eso lo que expone y desarrolla en su sentencia, toda vez que señala que se ha configurado un pago en exceso al verificar que la compañía procedió a realizar el pago de un tributo más allá de lo que establecía la norma legal.

5.2.1. Que es por esta razón que la causal invocada es deliberada y carente de fundamento ya que como se indica, de la revisión que pueden hacer señores jueces desde la fase administrativa la pretensión era que existió un pago en exceso.

5.3. En relación al caso quinto señala: Que de lo dispuesto en el último inciso del 548 del COOTAD se puede colegir claramente que la administración tributaria seccional al aplicar el ingreso proporcional de su representada en el cantón, contraviene lo que señala la norma contenida en el COOTAD donde expresamente se indica que la base imponible se establecerá en fundón del patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón y no en función de los ingresos.

5.3.1. Que el COOTAD es una ley orgánica jerárquicamente superior a cualquier ordenanza municipal, lo cual está contemplado en nuestra Constitución de la República en su art. 425. Que es indispensable señalar que la Administración Tributaria seccional debe considerar para efectos de la liquidación de este impuesto de patente municipal el patrimonio de la compañía en la localidad de conformidad a lo que establece el Art. 548 del COOTAD, mismo que, de

forma taxativa indica que, la tarifa del impuesto se establecerá en función del patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón.

5.3.2. Que la única disposición que esta ley jerárquicamente superior le otorga a los GADs es que establezcan tarifas más de lo la base imponible que es de donde debe nacer el tributo. Que con lo antes expuesto se puede determinar que el Juez Ponente durante el desarrollo y exposición de su sentencia sustentó en legal y debida forma motivando la misma sentencia con los argumentos de hecho y de derecho respectivos, por lo que se rechaza de manera categórica las causales invocadas por la autoridad tributaria seccional. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación.

6. Problema jurídico

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

6.1. Caso 1, porque acusa a la decisión recurrida que incurrió en falta de aplicación del art. 107 numeral 3 del COGEP; por el Caso 3 por que acusa que la decisión recurrida concedió más allá de lo demandado; y por el Caso 5, por el vicio de errónea interpretación del art. 548 inciso final del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización; y, art. 1 numeral 2 de la Ordenanza Metropolitano 157 de 23 de diciembre de 2011, reformatoria de la Ordenanza 339 (art. 4 numeral 4), actualmente codificada en el último inciso del art. III.5.122 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

7. Análisis del Tribunal de Casación.

7.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 1, 3 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

> ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal. (¼)

3. Cuando se haya resuelto en la sentencia o auto lo que no sea materia del litigio o se haya concedido más allá de lo demandado, o se omita resolver algún punto de la controversia. (¼)

5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

7.1.2. El caso 1, se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores in procedendo, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insanable o por haber provocado la indefensión. Esta violación puede estar dada, como se ha alegado, por la falta de aplicación de normas de derecho, que consiste en la falta que incurre el Juez al no aplicar la disposición legal pertinente.

7.1.3. La doctrina nos enseña que sobre el caso 3, se puede decir que este ª¼ recoge los vicios de ultra petita y de extra petita, así como los de citra petita o mínima petita. Constituye ultra petita cuando hay exceso porque se resuelve más de lo pedido. En cambio, cuando se decide sobre puntos que no han sido objeto del litigio, el vicio de actividad será de extra petita. Se peca por defecto cuando se deja de resolver sobre alguna o algunas de las pretensiones de la demanda o sobre las excepciones y ello da lugar a la citra petita, llamada también mínima petita. Estos vicios implican inconsonancia o incongruencia resultante del cotejo o confrontación de la parte resolutiva del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones propuestas. Por lo tanto, para determinar si existe uno de estos vicios, el tribunal deberá realizar la comparación entre petitium de la demanda, las excepciones y reconvenciones presentadas y lo resuelto en la sentenciaº. (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Fondo Editorial; Quito-2005; páginas 147 a 148).

7.1.4. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva

del fallo recurrido.

7.1.5 Sobre la errónea interpretación, hay que recordar lo que Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: ªSe 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 finalidadº. (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361).

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

> ªArt. 107.- Solemnidades sustanciales. Son solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos:
> 3. Legitimidad de personeríaº.

CÓDIGO ORGANICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍAS Y DESCENTRALIZACIÓN.

> ªArt. 548.- Base Imponible.- Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.
>
> El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de Américaº.

CÓDIGO MUNICIPAL PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO.

ª Art.- III.5.122 (art. 1454).- Base imponible y deducciones.- La base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del sujeto pasivo. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y total de pasivos, establecidos con base en los registros públicos.

Para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional la base imponible del Impuesto de Patente se determina presuntivamente con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la Actividad Económica de la que se trate. Con este propósito los órganos administrativos competentes en materia tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito emitirán la tabla de bases presuntivas conforme al Clasificador Internacional Industrial Uniforme -CIIU-.

Las personas naturales o jurídicas que a partir de la vigencia del presente Capítulo, se asentaren y desarrollen actividades comerciales, industriales y/o profesionales, en las diferentes parroquias rurales del Distrito Metropolitano de Quito, podrán deducirse de la base imponible del impuesto a la patente, el monto de activos que invirtieren en dichas actividades.

Cuando un sujeto pasivo del Impuesto de Patente, realizare actividades económicas en más de un cantón, la determinación de la base imponible correspondiente al Cantón Quito, se determinará por los ingresos obtenidos en dicho cantón.º.

ª Art.- III.5.127.- (art. 1459) Conjuntamente con el impuesto de patente municipal se cobrará la tasa por autorización de funcionamiento cuyo beneficiario será el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, siendo los sujetos pasivos de este tributo los mismos del impuesto patente municipal y cuya cuantía será el 10% del monto cancelado por concepto del impuesto de patente municipal que en ningún caso será mayor de USD 100,00 (cien dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)º.

7.3. Respecto al caso 1 del art. 268 del COGEP, el casacionista argumenta que el Tribunal declaró la validez procesal mediante un auto interlocutorio, en la audiencia preliminar, a pesar de haber constatado documentadamente y escuchado al Procurador Judicial de la compañía escindida, respecto de que no dispone del nombramiento del nuevo representante legal, que legitime el derecho de continuar en el proceso a la nueva compañía y por lo tanto el

procurador judicial tampoco disponía de la legitimación correspondiente para actuar en la audiencia a nombre de la nueva compañía, a pesar de esto, el Tribunal declara la validez del proceso.

7.3.1. Este Tribunal de Casación considera que para iniciar el análisis pertinente, se debe considerar lo establecido en el art. 149 numeral 2 del COGEP, que dispone: ª Calificada la demanda se generan los siguientes efectos: 2. Las partes conservaran su legitimación, aunque cambien los hechos en que esta se fundeº, en virtud de dicha disposición, hay que señalar que en el presente caso el Tribunal de instancia, mediante auto de 8 de julio de 2019, a las 09h29 (fojas 39), califica de clara y completa y admite a trámite la demanda de impugnación presentada por la compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A.

7.3.2. En el caso que nos ocupa, del expediente judicial se verifica que mediante auto de 3 de octubre de 2019, a las 13h49 (fojas 169), califica de clara y completa la contestación a la demanda realizada por el procurador judicial del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito. Es de notar que en dicha contestación el GAD Municipal, no presenta excepción previa alguna de las dispuestas en el art. 153 del COGEP.

7.3.3. En virtud del análisis que antecede, se determina que una vez que calificó la demanda, la parte actora compañía FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., conserva su legitimación, aunque cambien los hechos en los que se fundó.

7.3.4. Debemos también recordar que, conforme el inciso final del art. 110 del COGEP: ª No se declarará la nulidad por vicio de procedimiento cuando la omisión haya sido discutido en audiencia preliminar o fase de saneamiento.º. Conforme las afirmaciones de la misma parte recurrente, dentro de la audiencia de casación, se reconoce que, pese a no haber planteado excepciones previas al respecto, lo alegado sí fue discutido en la audiencia preliminar en la fase de saneamiento.

7.3.5. Sobre la nulidad alegada, la recurrente señala que se refiere a la falta de legitimación en la causa, al respecto se evidencia que el casacionista confunde las instituciones de falta de legitimación ª ad processumº con la indebida conformación de la Litis conocida como legitimación ª ad causamº.

7.3.6. Al respecto y para mejor comprensión, nos remitimos a lo manifestado en la resolución No. 375 ± 2003 publicada en el Registro Oficial No. 362 de 23 de junio de 2004, dictada por la Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia y que ha sido ratificado en varios fallos por la misma Sala de la Corte Nacional de Justicia:

> ª Esta Sala, en numerosas resoluciones, se ha referido al tema de la falta de legitimación en la causa o legitimatio ad causam, que siendo fundamental sin embargo no ha sido suficientemente desarrollado en nuestra literatura jurídica por lo que hay general obscuridad, confundiéndola inclusive con la ilegitimidad de personería o legitimatio ad processum: así aparece, entre otros, en las resoluciones No. 438-98, de 19 de junio de 1998, publicada en el Registro Oficial No. 39 de 2 de octubre de 1998; No. 516-99 de 15 de octubre de 1999, publicada en el Registro Oficial 335 de 9 de diciembre de 1999; No. 314-2000, de 25 de julio del 2000, publicada en el Registro Oficial N° 140 de 14 de agosto del mismo año; No. 405-99, de 13 de julio de 1999, publicada en el Registro Oficial No. 273 de 9 de septiembre de 1999: en esta última resolución señala que la falta de legitimación en la causa (legitimatio ad causam), ª consiste en que el actor debe ser la persona que pretende ser el titular del derecho sustancial discutido, y el demandado el llamado por la ley a contradecir u oponerse a la demanda, pues es frente a ellos que la ley permite que el juez declare, en sentencia de mérito, si existe o no la relación jurídica sustancial objeto de la demanda, sentencia que los obliga y produce cosa juzgada sustancial. [¼] Sobre este tema, el profesor Hernando Devis Echandía expresa que para que haya legitimatio ad causam «No se necesita ser el titular o el sujeto activo o pasivo del derecho o de la relación jurídica material (lo que supondría que ésta siempre existiera), sino del interés en que se decida si efectivamente existe (y por lo tanto, aun cuando en realidad no exista). [¼] Si además de existir la legitimación en la causa, resulta que el derecho o la relación jurídica sustancial existe en verdad, que el demandante es su titular y el demandado el sujeto pasivo, entonces el demandante obtendrá sentencia favorable de fondo; mas, en caso contrario, la sentencia será de fondo o de mérito, pero desfavorable a aquél» (Compendio de Derecho Procesal: Teoría General del proceso. Tomo I. pp. 269-270, 14a. edición, editorial ABC, 1996). [¼] Es decir, no existe debida legitimación en la causa en dos casos: a) Cuando el demandante o el demandado no tenía en absoluto legitimación en la causa, por ser personas distintas a quienes correspondía formular

> esas pretensiones o contradecirlas, y b) Cuando aquéllos debían ser parte en esas posiciones, pero en concurrencia con otras personas que no han comparecido al proceso» (obra citada, pp. 268-269). A continuación (p. 269) el mismo autor dice: «... puede suceder que el demandante y el demandado estén legitimados para obrar en la causa y que su presencia en esas condiciones sea correcta, pero que por mandato legal expreso o tácito no tengan ellos solos el derecho a formular tales pretensiones o a controvertir la demanda.º

7.3.7. El art. 303 del COGEP en su numeral primero dispone: ªLegitimación activa. Se encuentran habilitados para demandar en procedimiento contencioso tributario y contencioso administrativo:

> 1. La persona natural o jurídica que tenga interés directo en demandar la nulidad o ilegalidad de los actos administrativos o los actos normativos de la administración pública, ya sea en materia tributaria o administrativa.º

7.3.8. En la especie se verifica que la impugnación se formula en contra de la resolución que niega el reclamo de pago en exceso presentado por la compañía FERTISA FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., por lo que dicha persona jurídica se encuentra plenamente legitimada para presentar la demanda en contra de dicha resolución, en ese sentido existe un legítimo contradictor en la parte actora, sin que exista controversia respecto a la legitimación en la causa de la parte demandada, por lo que se encuentra debidamente configurada con la presencia de un legitimado activo y un legitimado pasivo.

7.3.9. Respecto a la legitimación ªad processumº corresponde a aquella aptitud jurídica que permite comparecer a juicio, en este caso a nombre de otro, que en la especie, al tratarse de una persona jurídica, por su naturaleza es incapaz relativo, razón por la cual debe actuar a través de una interpuesta persona, en este caso su representante legal, que es el Gerente General, quien ha justificado su calidad con el nombramiento que consta en el proceso a fojas 18 (del expediente de instancia), de ahí que pueda constituir procurador judicial para comparecer a juicio.

7.3.10. Por lo que existe legitimación para comparecer a nombre de la compañía actora, FERTISA FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., quien es la legitimada activa en este caso, al tener interés directo en impugnar la negativa de su reclamo de pago en

exceso.

7.3.11. En virtud del análisis que antecede no se configura el caso 1 del art. 268 del COGEP.

7.4. En lo referente al caso 3 del art. 268 del COGEP, el recurrente argumenta que la sentencia de instancia incurre en el vicio de extra petita, que se configura cuando el Tribunal concede más de lo solicitado.

En la especie se argumenta que el objeto de la controversia se limitaba únicamente al impuesto de patentes municipales del ejercicio fiscal 2017 año tributario 2018, el cual una vez determinado por el sujeto pasivo es recaudado conjuntamente con la tasa por autorización de funcionamiento, conforme dispone el art. III.5.127; que el Tribunal no ha considerado que en el valor total pagado por el contribuyente está incluido otro tributo (tasa por autorización de funcionamiento) que nunca fue objeto del reclamo en sede administrativa ni objeto de la controversia judicial y sin ningún análisis de manera implícita ha resuelto que este tributo (tasa) también sea devuelto.

7.4.1 A fojas 31 a 34, vuelta consta la demanda que solicita lo siguiente:

> ª 8.- La pretensión clara y precisa que se exige.- En virtud de los fundamentos de hecho y de derecho antes expuestos, acudimos ante su Autoridad para que mediante sentencia se reconozca el Pago en Exceso de mi representada y consecuentemente se liquide correctamente el impuesto de patente municipal por el año 2018, tomando en consideración el patrimonio de mi representada en la localidad en función del Art. 548 del COOTAD que asciende al valor de USD$35.202,23 que en aplicación de la tabla del artículo innumerado 6 de LA ORDENANZA METROPOLITANA SUSTITUTIVA DEL CAPITULO III DEL TITULO I DEL LIBRO III DEL CÓDIGO MUNICIPAL expedido por la ORDENANZA METROPOLITANA No. 0339 de fecha 29 de diciembre de 2010, daría como resultado un valor a pagar de USD$911,56º. (lo resaltado y subrayado no está en el original)

7.4.2 A fojas 162 a 168 vta. del expediente de instancia consta la contestación a la demanda realizada por el GAD del Distrito Metropolitano de Quito, que señala:

> ª 8. PRETENSIÓN.- De lo expuesto tenemos que la demanda es absolutamente incongruente no solo en los hechos sino también en el Derecho, pues la actora

confunde acciones directas con acción de impugnación, a tal punto que las dos posibilidades, sin acertar a ninguna, por lo que solicitamos se digne en sentencia declararla sin lugar, estableciendo: la inexistencia de un pago en exceso y en consecuencia confirmando la legalidad del cobro del Impuesto de Patente del ejercicio 2017 (año tributario 2018); la firmeza de la de la resolución No. RESOL-DMT-JAT-2019-1120 y, la improcedencia de la demanda, en función de las excepciones que ustedes acojan; y además manden a pagar las costas procesales, en las que se incluirán todos los gastos en los que ha incurrido el GAD del Distrito Metropolitano de Quito al trasladarse a la ciudad de Guayaquil para ejercer su derecho a la defensaº.

7.4.3 Como se detalló ut supra el objeto de la controversia quedó fijado en lo siguiente:

ª6.1.1) ESTABLECER si la acción planteada corresponde a una impugnación a lo resuelto por la Municipalidad de Quito y en caso de que así sea, establecer si dicha resolución está revestida de legalidad así como si la misma fue correctamente emitida; 6.1.2) ESTABLECER si la actora tiene derecho a que el GAD Metropolitano del Distrito Metropolitano de Quito le reconozca el pago en exceso por el impuesto a la patente municipal del año 2018º.

7.4.4 El art. 1 del Código Tributario establece que son tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, donde el tributo es el género y los otros son las especies, de tal forma que no existe espacio para confundir los impuestos con las tasas y tampoco con las contribuciones especiales.

7.4.5. De lo analizado, se determina con claridad absoluta que el impuesto objeto del reclamo de pago en exceso es el Impuesto de patente en el Distrito Metropolitano de Quito, del ejercicio económico 2017, año tributario 2018; y es en virtud de ello que en numeral 6.1.2 de la sentencia se determina como objeto de la controversia, establecer si la actora tiene derecho a que el GAD del Distrito Metropolitano de Quito le reconozca el pago en exceso por el impuesto a la patente municipal del año 2018; nada se argumenta respecto a la Tasa por Autorización de Funcionamiento; es decir no se impugna dicho tributo. Lo que implica que el Tribunal no pueda entrar a conocer aquello que no se lo ha sometido como controversia.

7.4.6. A fojas 25 del expediente judicial, consta el ª Comprobante de Pago del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, del Impuesto de Patente; año de pago 2018, contribuyente

FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERº, en donde se detalla los valores cancelados siendo estos los siguientes:

ª DERECHO D PATENTE ANUAL 5,000.00
MULTA POR PRESENTACIÓN TARDIA 600.00
TASA AUTORIZACIÓN DE FUNCIONAMIENTO 100.00
INTERES X MORA TRIBUTARIA 191.72

Subtotal 5,891.72
Descuento -0.00

Total Cancelado 5,891.72º

7.4.7. El Tribunal A quo en la sentencia, en el considerando 7.2.2.8 establece:

ª En virtud que las partes no controvierten el hecho de que el actor pagó el monto de $5.891,72, correspondiente al Impuesto de Patente Municipal del año 2018, en el que se incluyen los respectivos intereses, y considerando que el monto que realmente debía pagar el contribuyente era el de $911.56, atribuible al cantón Quito, se ha configurado un pago en exceso º (el subrayado es de esta Sala de Casación).

7.4.8. En la parte resolutiva el Tribunal resuelve:

ª declarar CON LUGAR LA DEMANDA de impugnación deducida por FERTISA, FERTILIZANTES TERMINALES I SERVICIOS S.A., debidamente representada por el Ab. Leonardo René Viteri Andrade en su calidad de Vicepresidente Ejecutivo, en contra del Director Metropolitano Tributario del Distrito Metropolitano de Quito, y se dispone la devolución de los valores pagados en exceso, el mismo que se obtendrá de la resta del valor pagado, esto es ($5.891,72) menos ($911,56 más intereses y multa por la declaración tardía del impuesto)º.

7.4.9. Del análisis que antecede se determina que el Tribunal de instancia, al no distinguir entre los tributos pagados, sí incurre en el vicio de extra petita, ya que en la sentencia concede más de lo solicitado, toda vez que ordena la devolución de la Tasa por Autorización de Funcionamiento, que no fue objeto de impugnación.

7.4.10. De lo expuesto se determina que de conformidad con lo dispuesto en el art.- III.5.127. del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, conjuntamente con el impuesto de patente municipal se cobrará la Tasa por autorización de funcionamiento cuyo beneficiario será el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, siendo los sujetos pasivos de este tributo los mismos del impuesto patente municipal y cuya cuantía será el 10% del monto cancelado por concepto del impuesto de patente municipal que en ningún caso será mayor de USD 100,00; la misma que no ha sido objeto de impugnación, por lo tanto no se debe realizar su devolución.

7.5. En lo que respecta al caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurrente argumenta que se incurre en errónea interpretación del art. 548 inciso final del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización; y, art. 1 numeral 2 de la Ordenanza Metropolitana 157 de 23 de diciembre de 2011, reformatoria de la Ordenanza 339 (art. 4 numeral 4), actualmente codificada en el último inciso del art. III.5.122 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

7.5.1 El Tribunal de instancia para resolver señala en su parte pertinente lo siguiente:

> ª 7.- Motivación.- [¼]. 7.2.2.2) En el acto impugnado la Administración Tributaria procede a calcular el impuesto a la patente del ejercicio 2018 en función de los ingresos obtenidos por la compañía FERTISA en el cantón Quito conforme así consta en el literal d) del numeral 6 de la resolución en mención, pues del total de ingresos nacionales de $109.995.582,52 obtiene un porcentaje del 0.75% que corresponden a ese cantón, esto es 825.245,43 porcentaje que se obtiene en base al detalle de facturación del cantón Quito presentado por la misma compañía actora. Luego al patrimonio neto declarado por la compañía en el impuesto a la renta del 2017 se le aplica el porcentaje obtenido del total de ingresos, esto es 0.75% obteniendo un patrimonio para Quito de $330.048,24 que al aplicarse la tabla establecida en la Ordenanza Metropolitana No. 339 se obtiene un impuesto causado de 5.000,oo dólares, de lo que se deduce que el cálculo del impuesto se lo realizó en función de los ingresos obtenidos en el cantón Quito. 7.2.2.3) El Art. 584 del COOTAD dispone: ª Art. 584.- Base Imponible.- Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener

dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.- El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de Américaº; La Ordenanza Metropolitana No. 157, reformatoria a la Ordenanza Metropolitana No. 339 sancionada el 23 de diciembre de 2011, establece en el artículo 1, numeral 2, en el Art¼.(4).- Base imponible y deducciones.- Sustitúyase los numerales 1 y 4 por los siguientes textos, respectivamente: ª 1. La base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del Sujeto Pasivo. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, establecidos con base en registros públicos que corresponden al ejercicio económico inmediatamente anteriorº. [¼]. El numeral 4 del artículo..(4), de la Ordenanza Metropolitana 157de 23 de diciembre de 2011, que expide la Ordenanza Reformatoria de la Ordenanza Metropolitana No. 339 de 27 de diciembre de 2010, establece que: ª Cuando un sujeto pasivo del impuesto de patente, realizare actividades económicas en más de un cantón, la determinación de la base imponible correspondiente al Cantón Quito, se determinará por lo ingresos obtenido en dicho cantónº. 7.2.2.4) De acuerdo al artículo 425 de la Constitución, en caso de conflicto entre normas, se aplicará la jerárquica superior, siendo, de acuerdo al mismo artículo, superior jerárquicamente la ley orgánica (como el COOTAD) a una Ordenanza; 7.2.2.5) De la confrontación de normas, ambas de carácter infraconstitucional, debe prevalecer la que tiene el carácter de ley orgánica, que dispone que la tarifa del impuesto recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo en el cantón; 7.2.2.5) Se aclara que el Tribunal en ningún momento ha cuestionado ni cuestiona la constitucionalidad de la ordenanza, respecto de lo cual la competencia es exclusiva y excluyente por parte de la Corte Constitucional de acuerdo al artículo 428 de la Constitución, lo que el Tribunal está haciendo es aplicar una norma infraconstitucional (la segunda de mayor jerarquía de las infraconstitucionales), que tiene una jerarquía superior a las ordenanzas; 7.2.2.6) Por ello, este Tribunal considera que de acuerdo al artículo 548 del COOTAD, la base imponible se fija en función del patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto del cantón y no en función del patrimonio del sujeto pasivo

prorrateado a los ingresos obtenidos en el mismo cantón.º (el subrayado es de esta Sala de Casación).

7.5.2. En virtud de lo expuesto consta como hecho probado, que el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito calculó el impuesto de patente en función de los ingresos obtenidos en el cantón Quito.

7.5.3. El recurrente acusa el vicio errónea interpretación, al respecto la doctrina nos ilustra: ª Sobre el punto, ha dicho la Corte: ª Interpretar erróneamente un precepto legal es, pues, en casación aplicarlo al caso litigado por ser el pertinente, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no le corresponde. De consiguiente, el quebranto de una norma sustancial, en la especie de interpretación errónea, excluye la falta de aplicación de la misma; y excluye igualmente la aplicación indebida, porque en el caso del yerro hermenéutico se aplica la disposición legal que corresponde, pero con una inteligencia que no puede dársele, en tanto que en la aplicación indebida se emplea el precepto que no corresponde al caso litigadoº (Murcia Ballén, Recurso de Casación Civil, Ed. Jurídicas Gustavo Ibañez, 6ta. ed., Bogotá, 2005, p. 335).

7.5.4. En la sentencia el Tribunal encuentra que existe una antinomia, es decir, la regulación de una situación por dos normas, que dan distinto efecto, por lo que proceden a escoger la norma de mayor jerarquía entre las dos, por lo que no se trata exactamente de un tema de interpretación, sino de una solución de antinomia, al tenor del art. 425 de la Constitución.

7.5.5. El art. 548 del COOTAD, en su último inciso dispone que respecto al impuesto de patente que el concejo (municipal), mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón; por lo tanto la base imponible de Impuesto de patente es en función del patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto del cantón; mas no en función del patrimonio del sujeto pasivo prorreateado a los ingresos obtenidos en el cantón (hecho probado); ya que conforme lo señala el Tribunal las disposiciones de dicho código prevalecen sobre las disposiciones de la Ordenanza, en virtud de lo dispuesto en el art. 425 de la Constitución; cabe resaltar que conforme lo establece el Tribunal A quo este no se está cuestionando la constitucionalidad de la ordenanza. Lo mismo sucede en esta sede casacional donde tampoco se emite ningún tipo de pronunciamiento sobre la legalidad o constitucionalidad de la norma de la ordenanza

metropolitana que se considera infringida, pues el análisis se limita al vicio acusado.

7.5.6. Por lo expuesto no se configura el caso 5 de errónea interpretación del art. 548 inciso final del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización; y, art. 1 numeral 2 de la Ordenanza Metropolitano 157 de 23 de diciembre de 2011, reformatoria de la Ordenanza 339 (art. 4 numeral 4), actualmente codificada en el último inciso del art. III.5.122 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

8. DECISIÓN

Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve:

8.1. Casar parcialmente la sentencia de 21 de enero del 2020 a las 09h41, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00201; y se dispone que la devolución de los valores pagados en exceso se lo realice con excepción de la Tasa por autorización de funcionamiento, que no fue objeto de impugnación; en lo demás se estar a lo dispuesto en la sentencia objeto del recurso de casación.

El Tribunal de instancia, al momento de ejecutar la sentencia, deberá disponer se le presenten los documentos que justifiquen el derecho de quien comparezca para requerir la entrega, por parte del GAD Metropolitano, de la devolución de lo ordenado en sentencia.

8.2. En virtud de que la parte recurrente es el GAD Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

8.4. Sin costas y sin honorarios que regular.

8.5. Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 1 y 5 del art. 268 del COGEP; pero se configura el vicio de extra petita, al amparo del caso 3, al haberse ordenado la devolución de un tributo distinto al objeto de lo controvertido, consecuentemente se casa parcialmente la sentencia de instancia.

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2019-00303 RESOLUCION 391-2025

262629341-DFE

CONJUEZ PONENTE: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

AUTOR/A: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 30 de mayo del 2025, las 16h54. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctor Marco Vinicio Albán Zambonino (E), ponente, doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00303.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: *ª Establecer si ha operado o no el silencio administrativo del reclamo presentado el 10 de octubre de 2018 por DIRECTV ECUADOR C. LTDA.; y, en consecuencia y en lo procedente, de confirmarse pago indebido, disponer la devolución de USD. 646.360,12 que le fueron embargados por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Esmeraldas, más intereses*º .

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por DIRECTV ECUADOR C. LTDA., en consecuencia, se declara la existencia de silencio administrativo del reclamo administrativo de pago indebido que interpuso el 10 de octubre de 2018 ante el Director financiero del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Esmeraldas. No obstante, no procede la devolución de los valores reclamados como pagados indebidamente al tenor del artículo 122 del Código Tributario, por las razones que quedan expuestas, dejando a salvo los derechos de la actora, de ejercer las acciones que correspondan a los hechos.

1.3 La compañía DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA. (DIRECTV), interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 3 de octubre de 2022, a las 10h44, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00303, argumentando el caso 2 del art. 268 del COGEP.

1.4. La compañía DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA., presentó demanda de acción de ejecución por silencio administrativo, del reclamo presentado el 10 de octubre de 2018 ante el Gobierno Autónomo

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por MARCO VINICIO ALBAN ZAMBONINO C=EC L=QUITO CI 0501675946

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

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

Descentralizado Municipal del cantón Esmeraldas, tendiente a la devolución de valores que le han sido embargados por concepto de impuesto de patente municipal.

1.5. Mediante auto de 19 de noviembre del 2024, a las 11h20, dictado por el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por la compañía **DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA.**, por el **caso 2** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el cargo de falta de motivación de la sentencia.

2. Competencia

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2019-00201, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 7 de febrero del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

2.3. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado (ponente); quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de mayo de 2025, actúa el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez.−

3. Validez procesal

3.1. 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, sin que hay existido pronunciamiento en contrario de las partes procesales dentro de la audiencia llevada a cabo el día 30 de mayo de 2025, a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso argumenta:

4.1.1. Que la sentencia incurre en caso segundo del art. 268, que en la sentencia se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles lo que deviene en una falta de motivación.

4.1.2. Que en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de 2021 dictada por la Corte Constitucional el 20 de octubre de 2021, con base en la jurisprudencia de dicha Corte se establecieron varias pautas para examinar cargos de vulneración de la garantía de motivación.

4.1.3. Que en relación a la deficiencia, de la apariencia, a su vez la Corte identificó varios vicios, entre ellos la incoherencia, esto es, que existe contradicción entre las premisas o premisas y conclusión (lógica) o Conclusión o decisión (decisional).

4.1.4. Que la sentencia incurre, en este vicio pues existe una contradicción entre su conclusión, parte resolutiva y las premisas, parte considerativa. Que en la sentencia recurrida concluye que no procede la devolución de los valores reclamados como pagados indebidamente al tenor del art. 122 del Código Tributario porque, a su criterio, el pago no está probado dado que lo único que existe es un embargo y ello no conlleva el pago.

4.1.5. Que aunque llega a esta conclusión, previamente admite que el embargo "*es una medida que tiende a la realización forzosa de la obligación de pagar*". Que el hecho objetivo, es que DIRECTV PAGÓ un tributo al que no estaba obligado, lo cual comporta un pago indebido, tal como acertadamente lo reconoce el voto salvado.

4.1.6. Que a pesar de que concluye que el embargo en definitiva representa un pago, Tribunal olvida que una vez producido el embargo (que es de hecho la medida cautelar preferente según lo establece el Código Tributario) la obligación del contribuyente queda como cumplida, es decir como pagada.

4.1.7. Que tanto es así que, si el monto embargado cubre la obligación pendiente de pago más sus intereses y costas, concluye el procedimiento coactivo con el archivo, caso contrario continuará por la diferencia. Que a diferencia del embargo otro tipo de bienes, en el caso del dinero, esta pasa de manera inmediata a disposición del órgano ejecutor y puede disponer de él.

4.1.8. Que la contradicción de la sentencia de que el embargo no representa un pago por ser forzoso y no voluntario, tiene como consecuencia la violación de los arts. 37 a 43 del Código Tributario, porque afirma que el pago solo puede ser voluntario cuando esta característica no está establecida en la legislación ecuatoriana ni en las normas referidas.

4.1.9. Que la sentencia concluye que existe silencio administrativo a pesar, de que estableció que no se cumplieron los requisitos concurrentes. Que cuando se trata del silencio administrativo tanto las normas legales como la jurisprudencia han establecido los requisitos que deben probarse para que sea procedente aceptar el silencio administrativo.

4.1.10. Que de hecho, la sentencia recurrida los recoge adecuadamente; que determina lo siguiente la sentencia: *ª ¼, para que exista aceptación tácita como consecuencia de la falta de respuesta oportuna de la administración tributaria, es necesario que concurran los siguientes presupuestos: (1) Que quien debía resolver la petición o reclamo era autoridad competente; (2) Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días; y, (3) Que la petición o reclamo era posible y no era contrario a la leyº* .

4.1.11. Que el Tribunal establece que estos presupuestos tienen que ser concurrentes, esto es que, como lo establece la RAE, debe existir un *"concurso simultáneo de varias circunstancias*"; es decir, deben cumplirse todos los presupuestos a los que se refiere el Tribunal, para aceptar que se ha configurado la aceptación tácita. Que al tratarse de requisitos concurrentes, si solo uno de los presupuestos falla, no puede existir aceptación tácita.

4.1.12. Que así el Tribunal concluye que se cumplieron dos de estos requisitos y sin embargo acepta la existencia del silencio administrativo. Que respecto del presupuesto de ªQue quien debía resolver la petición o reclamo era autoridad competenteº; el Tribunal concluye que la compañía presentó su reclamo administrativo el 10 de octubre de 2018, ante el director financiero municipal del GADM-E, siendo su petición, se disponga la restitución de valores indebidamente embargados, con intereses, siendo autoridad competente para el efecto, conforme lo previsto en el art. 340 del COOTAD.

4.1.13. Que respecto a ªQue no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 díasº, se señala que la falta de respuesta del reclamo administrativo de 10 de octubre de 2018, respecto del cual, la parte demandada no ha evidenciado que ha cumplido con su deber sustancial previsto en el art. 103 numeral 5 del Código Tributario, esto es, expedir resolución motivada en el tiempo correspondiente, se verifica que se cumple con el segundo requisito para que se configure el silencio administrativo alegado.

4.1.14. Que respecto de ªQue la petición o reclamo era posible y no era contrario a la leyº; el Tribunal concluye que *ªEntonces tenemos que el embargo, a diferencia del pago, procede aun contra la voluntad del contribuyente o responsable; es una medida que tiende a la realización forzosa de la obligación de pagar. Por esto, el embargo no comporta ni puede asimilarse al pago, toda vez que carece de la conciencia y voluntad que lo caracterizan, debiendo considerarse que el pago es el modo*

natural de extinguir las obligaciones, en tanto supone prestación efectiva que libera al deudor por cumplimiento, lo cual no ocurre ante la medida de ejecución del embargo, cual procede justamente ante su ausencia. Lo dicho comporta que, en la especie, no se ha demostrado la existencia de pago y, por consiguiente, no procede la devolución requerida por la actora, al amparo de la figura invocadaº .

4.1.15. Que al tratarse de requisitos concurrentes como expresamente lo determinó el Tribunal en la sentencia, la conclusión lógica a la que debió arribar era determinar que no procedía la aceptación tácita; no obstante no lo hizo así y contradictoriamente, resolvió aceptar la existencia de silencio administrativo. Que a pesar la sentencia recurrida acepta que se configuró el silencio administrativo, y que en consecuencia existía una aceptación de la solicitud de pago indebido, niega la devolución del dinero.

4.1.16. Que la aceptación de un silencio administrativo trae como efecto la aceptación del pago indebido, con la consecuente devolución de lo indebidamente pagado, a pesar de lo cual la sentencia recurrida concluye que no procede la devolución de los valores reclamados.

4.1.17. Que esta contradicción no solo violenta el art. 370-A del COGEP sino que en la práctica, implica la indefensión de la compañía, puesto que no existe acción a su disposición para recuperar los valores indebidamente embargados. Que por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. Que el GAD Municipal del cantón Esmeraldas, no han presentado contestación alguna al recurso de casación interpuesto por la compañía actora.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2 del art. 268 del COGEP, por adoptarse decisiones contradictorias e incurre en falta de motivación, por infracción de los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; 370-A del COGEP. 37 a 43,122 y 132 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece:

> *ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼)* ***2.*** *Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación;º* .

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y, cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega que por adoptarse decisiones contradictorias, incurre en falta de motivación. Lo cual representa una primera imprecisión casacional pues vincula las dos formas, cuando realmente son autónomas y deben ser sustentadas en forma individual.

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

> *ª **Art. 370-A.-** Ejecución por silencio administrativo. Si se trata de la ejecución de un acto administrativo presunto, la o el juzgador convocará a una audiencia en la que oirá a las partes.*
>
> *Corresponde a la o al accionante demostrar que se ha producido el vencimiento del término legal para que la administración resuelva su petición, mediante una declaración bajo juramento en la solicitud de ejecución de no haber sido notificado con resolución expresa dentro del término legal, además acompañará el original de la petición en la que aparezca la*

fe de recepción.º

CODIGO TRIBUTARIO

*ª **Art. 37**.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:*

01. Solución o pago;

2. Compensación;

3. Confusión;

4. Remisión; y,

5. Prescripción de la acción de cobro.º

*ª **Art. 38**.- Por quién debe hacerse el pago.- El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.º*

*ª **Art. 39**.- Por quién puede hacerse el pago.- Podrá pagar por el deudor de la obligación tributaria o por el responsable, cualquier persona a nombre de éstos, sin perjuicio de su derecho de reembolso, en los términos del artículo 26 de este Código.º*

*ª **Art. 40**.- A quién debe hacerse el pago.- El pago debe hacerse al acreedor del tributo y por éste al funcionario, empleado o agente, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción.º*

*ª **Art. 41**.- Cuándo debe hacerse el pago.- La obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación. Podrá también cumplirse en las fechas que se fijen en los convenios de pago que se celebren de acuerdo con la ley.º*

*ª **Art. 42**.- Dónde debe hacerse el pago.- El pago debe hacerse en el lugar que señale la ley o el reglamento o en el que funcionen las correspondientes oficinas de recaudación, donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor.º*

*ª **Art. 43**.- Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el*

pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.

Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario, títulos del Banco Central del Ecuador u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo y el Banco Central del Ecuador, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.ª

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

*ª **Art. 132**.- Plazo para resolver.- Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos:*

1. Los previstos en el artículo 127, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos;

2. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131 en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y,

3. Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo.

6.3. Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP, el recurrente señala que por adoptarse decisiones

contradictorias, incurre en falta de motivación. En todo caso, este Tribunal de Casación no encuentra relación entre el largo listado de normas que considera infringidas respecto al caso casacional que arguye.

6.4. La causal alegada exige que la contradicción debe ser en la parte dispositiva del fallo. Al respecto la doctrina nos enseña lo siguiente:

> ª Por lo atrás dicho, resulta obvio que para encontrar esta causal de casación debe atenderse, primera y principalísimamente, a la parte resolutiva del fallo, porque, como ya lo hemos notado, las contradicciones en la motiva no tienen incidencia, pues lo que obliga de los fallos judiciales, es la resolución [¼]
>
> Pero si bien es verdad, como principio general, que es la parte resolutiva del fallo la que debe examinarse para determinar la existencia de la causal de casación que aquí comentamos, no por ello puede y debe prescindirse absolutamente del análisis de la parte motiva, sobre todo cuando se trata de determinar el alcance y sentido de las decisiones de la sentencia¼ º. (Humberto Murcia Ballén, Recurso de Casación Civil, Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, Bogotá, 6ta. ed., pp. 548 - 549).

6.5. La motivación está entendida doctrinariamente como ª *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ª El Derecho Procesal Constitucional, El Debido Procesoº, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que *ª [¼] la progresividad del derecho de las partes y la obligación constitucional de los jueces de motivar los fallos, plantea la naturaleza que tiene este deber fundamental. No se trata de contabilizar una simple fundamentación que puede resultar suficiente con la aplicación mecánica de la ley, sino de analizar si dicha exigencia radica en una necesidad política propia de la justificación de los actos de un poder del Estado, o significa establecer una garantía constitucional que forma parte de un conjunto de mayor contenido en el principio del debido procesoº* .

6.6. El Tribunal A quo, para resolver la controversia en el considerando 6. Motivación inicia su análisis, determinado que la compañía actora expone que en el mes de febrero de 2018, el Banco del Pacífico realizó una serie de retenciones y embargo de su cuenta bancaria, que ascendió a USD. 22.063,06; y, que el 22 del mismo mes y año, el Banco Pichincha C.A. embargó, por su parte, USD. 624.297,06, actuaciones ejecutadas en cumplimiento del contenido de los oficios nro. 031-R-L-2018 y

36-RL-2018 2018 de 9 y 14 de febrero de 2018, emitidos por el GAD Municipal del cantón Esmeraldas, cuyo recaudo fue transferido a su cuenta del Banco Central del Ecuador. Que el 10 de octubre de 2018 presentó reclamo de pago indebido para que se devuelvan los valores embargados, con intereses generados desde la fecha de presentación del reclamo, el cual no ha sido resuelto hasta la fecha, por lo que, considerando lo previsto en el art. 132 del Código Tributario que otorga el término de 120 días hábiles que otorga para el efecto, estima que se ha producido aceptación tácita de lo reclamado, y requiere el reintegro del monto embargado.

6.7. En el considerando 6.3 se pronuncia el Tribunal de instancia, respecto del silencio administrativo y luego de establecer normas constitucionales y legales, doctrina y jurisprudencia pertinente; señala que para que exista aceptación tácita como consecuencia de la falta de respuesta oportuna de la administración tributaria, es necesario que concurran los siguientes presupuestos: *ª(1) Que quien debía resolver la petición o reclamo era autoridad competente; (2) Que no haya respuesta de la administración en el plazo de 120 días; y, (3) Que la petición o reclamo era posible y no era contrario a la leyº* . En tal virtud determina el Tribunal que corresponde analizar si, se cumplen o no los presupuestos para que se configure la aceptación tácita como consecuencia del silencio administrativo de la autoridad tributaria.

6.8. Siguiendo con su análisis determina el Tribunal A quo, que en la especie la compañía actora presentó su reclamo administrativo el 10 de octubre de 2018, ante el Director financiero municipal del GADM-de Esmeraldas, siendo su petición, se disponga la restitución de valores indebidamente embargados, con intereses, siendo autoridad competente para el efecto, conforme lo previsto en el art. 340 del COOTAD.

6.9. Señala que la falta de respuesta del reclamo administrativo de 10 de octubre de 2018, respecto del cual, la parte demandada no ha evidenciado que ha cumplido con su deber sustancial previsto en el art. 103 numeral 5 del Código Tributario, esto es, expedir resolución motivada en el tiempo correspondiente, se verifica que se cumple con el segundo requisito para que se configure el silencio administrativo alegado, más aún, considerando el contenido de la declaración juramentada.

6.10. En el considerando 6.4 y sus numerales el Tribunal de instancia realiza el análisis de la reclamación propuesta. Indicando que la accionante presentó su reclamo administrativo ante el Director financiero municipal del GADM-de Esmeraldas, el 10 de octubre de 2018, tendiente al recupero de los valores que le fueron retenidos, aduciendo al efecto, literalmente, la existencia de un pago indebido de naturaleza tributaria, al tenor de lo previsto en el art. 122 del Código Tributario, por inexistencia del hecho generador del tributo perseguido.

6.11. Señala el Tribunal que uno de los presupuestos para que la petición presentada en sede administrativa sea posible, se destaca en primer lugar que el reclamo de pago indebido haya sido propuesto dentro del término previsto en el art. 305 del Código Tributario.

6.12. Que la Administración Tributaria Municipal, no ha demostrado la fecha de notificación alguna, hay que aplicar lo previsto en el art. 107 del Código Tributario, que dice: ª *Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada;*º que por lo señalado, la fecha en la que la actora tuvo conocimiento del embargo que le fue dispuesto por el GAD de Esmeraldas, fue aquella en la que presentó el reclamo administrativo de pago indebido, esto es el 10 de octubre de 2018, única fecha en la existe constancia inequívoca del conocimiento de la medida de ejecución, lo que denota que el reclamo fue presentado oportunamente, en los términos del art. 305 *ibídem*; lo dicho, incluso de considerarse la fecha misma del embargo, esto es el 21 de febrero de 2018.

6.13 En el considerando 6.4.1.2, se pronuncia el Tribunal respecto del embargo y pago; señalando que la realidad procesal de este caso en particular, es de considerar que, la accionante califica al embargo impuesto como medida de ejecución, como un pago indebido de naturaleza tributaria, al amparo de las definiciones del art. 122 del Código Tributario, cual es la norma que expresamente invoca a su favor.

6.14. Siguiendo con su análisis señala el Tribunal que hay que tener presente que, conforme al principio procesal consagrado en el art. 168 numeral 6 de la Constitución de la República, plasmado en el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial: ª *las partes son los sujetos activos del proceso, ya que sobre ellos recae el derecho de iniciarlo y determinar su objeto, mientras que el juez es simplemente pasivo, pues su función se limita a dirigir el debate y decidir la controversia*.º (Azula Camacho, Jaime, Curso de Teoría General del Proceso, 3ã Edición, Librería Jurídica Wilches, Bogotá D.E. ± Colombia, 1986, p. 80 y 81.). En tal virtud no corresponde al juzgador, alterar de forma alguna la fundamentación de los actos de proposición de las partes, siendo que, en la especie, la accionante justifica su petición, en las causales del art. 122 del Código Tributario,

6.15. Que es de tener presente que la Corte Suprema de Justicia en fallos reiterados, como son, entre otros, las resoluciones nro. 80-92 de 26 de marzo del 2001; 43-2001 de 28 de octubre del 2002; 61-98 del 4 de febrero del 2002, se ha pronunciado en el sentido de que cuando la acción se refiere, como en el presente caso, a la devolución de lo indebido o excesivamente pagado, debe demostrarse que en efecto se realizó el pago, en ese sentido es obligación ineludible del actor, probar que se realizó el pago, ya que es lo esencial de todo pago indebido; y, que el efectuado resulta indebido o excesivo;

pronunciamiento que el Tribunal observa, en tanto, debe acreditarse el pago y que resulte excesivo en la respectiva liquidación, verificación que obliga su restitución. En todo caso, luego de esa verificación se deberá analizar si procede o no la devolución.

6.16. Que es de considerar que la Ley ha previsto la forma para que el acreedor estatal obtenga el cumplimiento de la obligación tributaria adeuda que no ha sido espontáneamente satisfecha, para lo cual cuenta con el procedimiento de ejecución o coactivo, a través del cual puede ejercer varias medidas de precautelatorias, previstas en el art. 164 del Código Tributario, para el apremio para obtener tal cumplimiento, cuando el deudor tributario no lo ha hecho dentro del plazo concedido y previo requerimiento.

6.17. Que una de tales medias es, por ejemplo, la retención, luego de lo cual, conforme el Art. 166 del mismo Código Tributario, en caso de no cumplirse con el pago o dimitir bienes, pues embargarse lo retenido, como una medida de ejecución forzosa. Existen varios tipos de embargos, dependiendo del bien embargado. En el caso de dinero, tal como lo ordena el Art. 183 del mismo cuerpo legal, las cantidades embargadas sirven para el pago y se archiva el proceso coactivo. Entonces, en ese orden lógico establecido por la ley, dentro de la ejecución forzosa podemos tener varios pasos dentro de la ejecución forzosa, para el caso del dinero, cabe, en primer término la orden de retención, luego si se persiste en no pagar, se puede embargar ese dinero; y, posteriormente, ordenar que con ese dinero embargado se proceda con el pago y se archive el proceso.

6.18. En el caso que nos ocupa, el Tribunal establece que no existe prueba del pago, pues solo se prueba la retención. Por tanto, se debe tener presente, lo que señala el Tribunal de instancia, que no debe confundirse el embargo con el pago, sin embargo, no por las razones que se señala en la sentencia, pues no indica que el embargo no puede constituir pago por carecer de la conciencia y voluntad, ya que el embargo se lo hace en forma forzosa y el pago de manera voluntaria, lo cual no es lo relevante para el caso, pues la diferencia realmente se encuentra en el propio procedimiento, es decir, el embargo puede ser un paso previo y necesario, luego de la retención del dinero de la cuenta y antes de disponerse el pago y archivarse el proceso coactivo.

6.19. El silencio de la administración, en nuestro sistema legal, genera un acto administrativo presunto o ficto que se entiende positivo, al acudir a la sede judicial se busca su ejecución, por tanto, ese acto que entiende aceptado el reclamo está sujeto al control de legalidad, como cualquier otro acto administrativo, en este caso, al ser un pago indebido, se debe verificar el pago, si es indebido y si procede su devolución. En la especie no existe prueba de que se haya verificado el pago, pues como cualquier hecho debe verificarse realizado en un día, hora, lugar de realización y demás elementos que lo acrediten indubitadamente, tal como sería la cantidad exacta de lo pagado, sin aquella

comprobación los juzgadores no pueden ejecutar una devolución de una cantidad que se vuelve incierta al no tener prueba al respecto.

6.20. De lo antes analizado, lo dicho comporta que, en la especie, no se ha demostrado la existencia de pago y, por consiguiente, no procede la devolución requerida por la actora, al amparo de la figura invocada.

6.21. El Tribunal A quo acepta parcialmente la demanda presentada por DIRECTV ECUADOR C. LTDA, en consecuencia, declara la existencia de silencio administrativo del reclamo administrativo de pago indebido que interpuso el 10 de octubre de 2018, ante el Director financiero del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Esmeraldas. Que no obstante, no procede la devolución de los valores reclamados como pagados indebidamente al tenor del art. 122 del Código Tributario.

6.22. En virtud del análisis que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que en la sentencia de instancia exista contradicción en la decisión de la causa, menos aún que conlleve a una falta de motivación; si bien el Tribunal, erra en señalar que el embargo no comporta ni puede asimilarse al pago, toda vez que carece de conciencia y voluntad que lo caracterizan; esto no es relevante pues no afecta a su decisión; ya que hay que resaltar que no consta en la sentencia que se ha demostrado que los fondos embargados hayan sido transferidos a la cuentas del GAD Municipal, para que se configure el pago de la obligación tributaria; en ese sentido es adecuado que no se pueda disponer la devolución de lo que se considera indebidamente pagado.

6.23. Por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP. La conclusión a la que llega esta Sala una vez considerado los yerros alegados y confrontado con el fallo recurrido, no significa que esta Sala se encuentre de acuerdo o no, con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, pues bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP, lo único que corresponde dentro de un recurso de casación, es verificar si la sentencia de instancia existe contradicción y se ha afectado a la motivación de la decisión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, pues para analizar la incorrección de un fallo, pues el art. 268 citado, prevé otros yerros.

7. Decisión

Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve:

7.1. No Casar la sentencia de mayoría del 3 de octubre de 2022, a las 10h44, expedida por el Tribunal

Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00303.

7.2. En virtud de que la parte recurrente no ha rendido la caución dispuesta en el art. 271 del COGEP; no existe caución sobre la que debamos pronunciarnos.

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

7.4. Sin costas y sin honorarios que regular.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación se establece que en la sentencia de instancia no existen criterios contradictorios, ni existe insuficiencia en la motivación de la decisión; por lo tanto no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP.

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/AM

El Pleno de la Corte Constitucional mediante Resolución Administrativa No. 010-AD-CC-2019, resolvió la gratuidad de la publicación virtual del Registro Oficial y sus productos, así como la eliminación de su publicación en sustrato papel, como un derecho de acceso gratuito de la información a la ciudadanía ecuatoriana.

"Al servicio del país desde el 1º de julio de 1895"

El Registro Oficial no se responsabiliza por los errores ortográficos, gramaticales, de fondo y/o de forma que contengan los documentos publicados, dichos documentos remitidos por las diferentes instituciones para su publicación, son transcritos fielmente a sus originales, los mismos que se encuentran archivados y son nuestro respaldo.