EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

# FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

## CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

## SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

## SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

**J13802-2019-00198, J09501-2019-00321, J11804-2019-00331, J09501-2021-00520**

Año II - Nº 430 - 87 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2019-00198 RESOLUCION 383-2025

262378804-DFE

**JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)**

**AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 28 de mayo del 2025, las 16h45.

**Resolución de fácil lectura**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de falta de aplicación de normas de derecho procesal sustentado en el caso primero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que se ha inobservado el trámite propio de la acción directa de pago indebido, vulnerando el derecho al debido proceso y causando indefensión al demandado. En tal virtud, ha resuelto aceptar el recurso de casación interpuesto, casar el fallo impugnado y devolver el expediente al Tribunal de origen para que continúe en la sustanciación de la causa y resuelva en apego a derecho.

**VISTOS:** La abogada Iliana Jazmín Gutiérrez Toromoreno, en calidad de Procuradora Síndica del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Manta, GAD MANTA, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 11 de septiembre de 2023, a las 12h05, por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, Provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00198.

**1.- Competencia.- 1.1.-** La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 7 de febrero de 2025, a las 16h14 (fj. 52 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa; a su vez, mediante acta de sorteo de 19 de mayo de 2025, a las 15h01, se encargó al Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordoñez, desde el 24 hasta el 30 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** 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, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

**2.- Validez procesal.-** De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día lunes 26 de mayo de 2025, a las 11h00.

**3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.-** De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª 1. Determinar el Avalúo Total del Predio Urbano de propiedad de la compañía INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, con RUC # 1391785836001, determinando el Avalúo Real, correspondiente a los bienes 2018-2019 y 2020-2021, en estricta atención a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de corrección para definir el aumento o disminución del valor de la tierra y edificaciones en general, los parámetros para valorar las diversas tipologías de edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2018-2019, a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de corrección para definir el aumento o disminución*

*del valor de la tierra y edificaciones en general, los parámetros para valorar las diversas tipologías de edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2020-2021, de acuerdo con lo que se determina en el informe pericial y las pruebas pertinentes que actúen las partes; 2. La reliquidación de los valores que la compañía accionante, pagó por concepto de impuesto predial urbano por los años 2018, 2019 y 2020 inclusive, de los cuales deberá reembolsársele las cantidades que fue obligada a pagar indebidamente. 3. La emisión de nuevos títulos de crédito, a favor de la compañía accionante INMOBILIARIA COSTAZUL SA. INMOCOSTAZUL, con RUC # 1391785836001, por concepto de pago del IMPUESTO PREDIOS URBANOS, correspondiente a los años 2018, 2019 y 2020, en atención a los valores reales a cancelar por este concepto. 4. La devolución de los valores indebidamente pagados por la compañía accionante, resultantes de la exigencia ilegal del GADM-MANTA, al establecer una base imponible fuera de la medida legal, correspondiente a los años 2018, 2019 y 2020. 5. El pago de los intereses legales generados de conformidad con lo establecido en los artículos 21 y 22 del Código Tributario. Por lo tanto, verificar si procede devolver a la compañía accionante los valores correspondientes a la suma de: TRESCIENTOS UN MIL OCHOCIENTOS TREINTA CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD$ 301.830,70) más los intereses legales, según el siguiente desglose: a) USD$ 73.064,44; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial del año 2018; USD$ 108.581,65; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial el año 2019; b) USD$ 120.184,61; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial el año 2020; c) Los intereses en la forma antes precisada.º*. (fs. 410 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª aceptar la demanda presentada por la SRA. VERÓNICA LETICIA VACA FUENTE, por los derechos que ostenta en calidad de representante legal de la COMPAÑÍA INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, en contra DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN MANTA, y dispone: 1) Se proceda a reliquidar el impuesto a los predios urbanos del año 2018 y 2019 sobre el bien inmueble de clave catastral No. 1-07-08-08-000, tomando como base para el avalúo el valor de 67.804.791,42 USD. 2) Se proceda a reliquidar el impuesto a los predios urbanos del año 2020 de los bienes inmuebles de claves catastrales No. 1-07-08-08-001; 1-07-08-08-002; y 1-07-08-08-003, tomando como base para el avalúo el valor de 67.804.791,42 USD. 3) Se proceda con la devolución de los valores que resultaren a favor del contribuyente, más los intereses generados hasta la fecha de su devolución.º*. (fs. 414 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 14 de diciembre de 2023, 15h17, la Procuradora Síndica del GADM-MANTA, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en los casos primero, segundo y quinto del

artículo 268 del COGEP alegando como normas infringidas los artículos 82, 76 numerales 1, 3 y 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, artículos 157, 308, 309, y 321 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP); artículos 115, 116, 119, 121 numeral 5a, 222, 306 numeral 1 y 307 del Código Tributario (CT), así también el precedente jurisprudencial No. 09-2023, la jurisprudencia No. 68-2001, los fallos Nos. 13-97, 55-97, 71-97. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario calificó el recurso de casación en auto de 12 de abril de 2024, a las 10h04, en los términos de los artículos 250 y 266 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto 24 de septiembre de 2024, las 10h57, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 3 y 4 expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 1 de octubre de 2024, 17h06, la institución recurrente presenta el escrito que completa y aclara su recurso. (fs. 24 a 31 vuelta expediente de casación). Finalmente, en auto de 14 de noviembre de 2024, las 16h10, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª Por la causal primera: Falta de aplicación de los artículos 307 del Código Tributario; y, artículos 157, 308, 309 y 321 del COGEP. Por la causal segunda, por falta de motivación. Por la causal quinta, por falta de aplicación: Artículos 115, 122, numeral 1 del art. 306 del Código Tributario; y, resolución No. 09-2023 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.º* . (fj. 33-36 del expediente de casación).

**4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.-** Para fundamentar su recurso la casacionista comienza explicando acerca del caso 1 y se refiere al artículo 307 del Código Tributario para decir que la legislación ecuatoriana ha establecido el presupuesto fáctico para que sea procedente una acción judicial directa de pago indebido o de pago en exceso, siendo que la normativa jurídica en referencia se constituye en materia específica que debe ser aplicada ineludiblemente en cuanto a estas relaciones de índole tributaria; el supuesto de hecho contemplado en el artículo 307 del Código Tributario señala que se debe expedir una resolución administrativa que resuelva un reclamo administrativo previo y que sea concerniente a un pago indebido o un pago en exceso, lo que configura un requisito de prejudicialidad ±prae iudicium±; esta condición de prejudicialidad debe cumplirse de conformidad a lo preceptuado por el ordenamiento jurídico, y ni siquiera existe una regla normativa que permita la discrecionalidad de los juzgadores a este respecto, por lo que la sentencia por la que se interpone el presente recurso de casación se emitió fundada en la arbitrariedad y contraviniendo una disposición normativa expresa que no se puede soslayar. (fs. 487 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que el artículo 308 del COGEP, que al ser este

proceso judicial de naturaleza contenciosa tributaria, es una obligación jurídica del accionante el adjuntar la copia de la resolución administrativa relativa al acto administrativo que niega una pretensión referente al pago indebido o al pago en exceso, porque de lo contrario es inadmisible el continuar con la tramitación de la demanda y, además, al cumplirse con este requisito indispensable, los juzgadores pueden adquirir conocimiento sobre el objeto central de la litis, y de esta forma ejercer el debido control de juridicidad al que están obligados en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales de conformidad a la legislación vigente; siendo que al haber incumplido los juzgadores con su deber objetivo de cuidado a este respecto, incurriendo en un falencia que puede ser evidenciada por quienes deben resolver el recurso de casación, y sin perjuicio de que esto genera una nulidad absoluta e insubsanable. (fs. 487 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** La institución recurrente hace referencia al artículo 309 del COGEP y expresa que el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Manta, ha cumplido con su obligación jurídica concerniente a proporcionar el expediente original que sirve de antecedente y que se encuentra en el archivo institucional a su cargo, por lo que los juzgadores tenían el deber objetivo de cuidado de corroborar que el demandante no ha cumplido con lo que respecta al requisito de prejudicialidad previamente enunciado. En tanto, acerca del artículo 321 menciona que la argumentación jurídica previamente desarrollada, debido a que en este proceso judicial se ha transgredido normativa expresa que es de cumplimiento obligatorio, y que no debe ser susceptible de una interpretación extensiva y antijurídica por parte de los juzgadores. Con respecto a la sentencia objeto del presente recurso de casación, indica que los jueces no han aplicado lo previsto en las normas jurídicas previamente invocadas, referentes a obligaciones y deberes correspondientes al procedimiento judicial, y no obstante de que el GADMC-Manta, ha cumplido con su obligación concerniente a adjuntar el expediente administrativo en virtud de una debida lealtad procesal, los juzgadores han obviado irracionalmente el ejercer el control de juridicidad y el control de legalidad que son pertinentes a este tipo de acciones judiciales; siendo que, al no existir un acto administrativo impugnado, no se puede determinar si se verificó un pago indebido o un pago en exceso sin que la administración pública quede en indefensión ante el incumplimiento en cuanto a exigir el requisito de prejudicialidad. (fs. 488 expediente de instancia). **4.4.-** Adicionalmente, cita el punto sexto de la sentencia y expresa que al no tener el proceso, el acto administrativo tributario que es la resolución que niegue el reclamo de pago indebido y que exige el artículo 321 del COGEP, se ha violado el trámite y causado indefensión, acorde al artículo 76 numeral 3 de la Constitución, referente a ser juzgado bajo el trámite propio de cada procedimiento, garantía básica del debido proceso constitucionalmente consagrado. Expresa referente a este punto, que el principio de especificidad y trascendencia se cumple, pues al tenor del artículo 76 de la Constitución que señala las garantías que deben ser observadas por el juez y dentro de ellas se encuentran las contenidas en el artículo 76. 1 y 3 de la Constitución, es decir el cumplimiento de las normas y garantizar el derecho de las partes, entre

ellos el derecho a la defensa, así como a ser juzgado bajo el trámite propio de cada procedimiento. En la especie, se ha juzgado al Municipio de Manta sin la observancia de los requisitos previstos en el artículo 321 del COGEP, que era obligación de accionante adjuntarlo al proceso conforme prevé el artículo 308 del COGEP, concordante con el 309 del mismo cuerpo normativo, situación que no ha ocurrido por parte del Tribunal y, que en armonía con los artículos 221.5a, 306 y 307, 122 del Código Tributario se establece que se ha omitido, además de que en la contestación de la demanda por el principio de prueba dinámica, - artículo 309 del Código Orgánico General de Procesos, se adjuntó el expediente administrativo, que debía ser analizado, siendo que de manera arbitraria se han soslayado las normas procesales antes descritas (violación del artículo 76.1 de la CRE cumplimento de las normas) y siendo que solo se limitó en manifestar en el considerando 6.6. de la sentencia recurrida. (sic). (fs. 488 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** Adicionalmente, menciona que el sustento de la demanda presentada en contra el GAD MANTA, señala que se ha cobrado un tributo -impuesto predial años 2018 al 2020- y que éste fue satisfecho o exigido fuera de la medida de lo legal, al tenor del artículo 306 numeral 1 del Código Tributario, para tal sentido, esta acción prevé el reclamo previo en contra de los valores en el acto de determinación, sin el pago de ningún valor de la obligación, o en su defecto, para convertirse en acción directa, haber presentado el reclamo y haber pagado estando en trámite aquella, situación que no se configuró en el presente caso para proceder a ser juzgado mediante la acción directa de pago indebido o de pago en exceso que prevé el artículo 321 del COGEP. Sin embargo, señala que esta causal contenida en el artículo 306 numeral 1 del Código Tributario, de ser así, ataca los valores del acto de determinación de la obligación tributaria, sin haber realizado pago alguno, pero requiere de la presentación del reclamo, o en su defecto estar el reclamo pendiente y haber pagado para ser directa, caso contrario se convierte en una acción de impugnación, lo que el Tribunal no ha observado referente a la reglas del trámite, acorde a los hechos y ha procedido a realizar una acción de impugnación, dentro de una acción directa acorde al artículo 320 numeral 3 del COGEP, desnaturalizando el trámite y violando las reglas del procedimiento orientadas a la imparcialidad, causando indefensión, y esto se observa en la sentencia recurrida, numeral 6.4. (fs. 489 expediente de instancia). **4.6.-** Afirma que el Tribunal procedió a determinar el avalúo del bien para el pago del impuesto predial de los años 2018 al 2020, cuando no es procedente realizar dicha actuación en una acción directa de pago indebido, pues, para que el Tribunal haya podido realizar el control de los valores contenidos en el acto de determinación y, posteriormente determinarlos correctamente bajo la figura de pago indebido, debió verificar primero, que se haya pagado la obligación después de ejecutoriada una resolución que haya negado el reclamo de un acto de determinación de obligación tributaria, presupuesto que se encuentra contenido en el artículo 321 del COGEP, referente a la oportunidad de presentar acciones directas por pago indebido, y verificar que se haya pagado la obligación después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de

liquidación o de determinación de obligación tributaria, situación que no se ha cumplido en el presente caso, pues al contrario se está frente a una acción de impugnación referente a la impugnación de actos de determinación tributarias diferentes a la acción directa, y que es lo que ha realizado el Tribunal. (fs. 490 expediente de instancia). **4.7.-** Para fundamentar el caso 2, la casacionista afirma que en la sentencia recurrida se incumple el requisito concerniente a la motivación de conformidad al precepto consagrado en la Constitución de la República del Ecuador, debido a que los juzgadores no justificaron sus argumentaciones en relación a soslayar y no aplicar las normas que preceptúan la indispensabilidad del requisito de prejudicialidad para proceder a sustanciar en sede judicial las acciones directas derivadas del pago indebido o del pago en exceso; no existe una adecuada motivación, por el hecho de que los juzgadores no evidenciaron la existencia de una norma jurídica que les permita discrecionalmente al menos, el prescindir de la expedición de una resolución previa en sede administrativa que verse sobre el pago indebido o el pago en exceso, resultando imposible que cumplan con esta solemnidad de las decisiones judiciales debido a que no existe una sola norma en el ordenamiento jurídico ecuatoriano que les permita fundamentar la arbitrariedad que cometieron; por lo que no sólo han incurrido en una falencia grave, sino que también se han apropiado ilegítimamente de atribuciones normativas que no les competen, al pretender interpretar normas jurídicas expresas que debían aplicar de forma obligatoria en virtud del principio de juridicidad y de la categórica literalidad normativa. (fs. 490 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** Señala que el Tribunal tenía que decidir, si en efecto procedió el pago indebido, así como el pago en exceso por los mismos hechos, cuestiones diferentes, siendo la una de la otra incompatibles entre sí, pues el pago en exceso e indebido tienen naturalezas distintas, y ambos requieren de un reclamo previo que haya concluido con una resolución para proceder a impugnarla acorde al artículo 321 del COGEP. Sin embargo, expresa que el Tribunal Fiscal de Portoviejo, solo ha intentado argumentar el pago indebido, conforme consta en las causales precedentes, pero no ha resuelto el pago en exceso dentro de esta acción de pago indebido, evidenciados una incompatibilidad de pretensiones, pues no puede existir pago indebido y en exceso en la misma acción, lo cual es incoherente tramitar un proceso y resolverlo de pago en exceso y un pago indebido sobre los mismos hechos, sin embargo no existe una argumentación ni fáctica ni jurídica sobre esto. (fs. 491 expediente de instancia). **4.9.-** La institución recurrente continúa citando la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador y los puntos 3.1 y 3.2 de la sentencia recurrida, mencionando que el Tribunal fiscal de Portoviejo comete el vicio de incoherencia motivacional referente a que el actor de la demanda, en sus hechos señala que ha existido pago indebido por haber pagado de manera excesiva los tributos referentes al impuesto predial de los años 2018 a 2020, tal como consta en la pretensión de la demanda, y que tenían la obligación de resolverlo, además que fue fijado como objeto controversial. Expresa de esta manera que la fundamentación fáctica es que ha existido pago indebido por haber pagado en exceso los tributos referente a los

impuestos prediales de los años 2019 al 2020, señalando los jueces como premisas a resolver, tal particular plasmados en el objeto controversial, no obstante, concluyen que existe pago indebido, pero no desarrollan sobre el pago en exceso producto de ese pago indebido, y sobre si éstas son exigibles en la acción directa de pago indebido planteada, dejando de explicar las razones sin establecer la pertinencia de la procedencia de cada acción y sobre su trámite y compatibilidad por los mismos hechos, es decir, si por los mismos hechos se puede configurar pago indebido por exceso, lo que no hizo, por ende no existe la argumentación suficiente ni desarrollo del Tribunal para resolver si los mismos hechos alegados como pago indebido también se puede configurar como pago en exceso, pues de haberlo realizado la conclusión lógica es que los mismos hechos no pueden configurarse por ser incompatibles, como indebido por exceso. Omitiendo el Tribunal realizar tal argumentación y desarrollo, lo cual era vital para la procedencia de la acción de pago indebido. (fs. 491 vuelta, 492 y 492 vuelta expediente de instancia). **4.10.-** Finalmente, acerca del caso 2 menciona que los hechos y su configuración, respecto al requisito de existencia de la resolución que niegue el reclamo de pago indebido como requisito de procedencia de la acción, en subsunción a los hechos de la causa, es decir, situación que no analizó el Tribunal, debiendo también desarrollar el Tribunal cómo la ausencia de este acto impugnable que negaba el reclamo de pago indebido, impedía que la acción fuera procedente, cosa que no analizó el Tribunal en la sentencia. Siendo entonces una contradicción fáctica y jurídica que la compone, pues al resolver sobre los hechos que constituyan pago indebido y excesivo al mismo tiempo, desarrollan solo el argumento de pago indebido, dejando de resolver sobre el exceso también reclamado por los mismos hechos, y que acorde a lo previsto en la norma citada, se hablaba de la obligación del accionante de haber presentado el reclamo para ambos casos, para que con posterioridad al ser negado, proceder como requisito la impugnación judicial, lo cual no ha ocurrido por parte del Tribunal. En conclusión, expresa que este escenario, la administración Municipal alegó dentro de la audiencia y que consta en los audios del proceso, que la improcedencia de la acción de pago indebido se veía reflejada en la falta el acto resolución que haya negado el reclamo de pago indebido, así mismo que por los hechos establecidos en la demanda, se adecuaba a la figura de pago en exceso, y que además los hechos alegados en la demanda no podían constituir pago indebido y en exceso al mismo tiempo; sin embargo, el Tribunal nada dice en la sentencia, existiendo la incongruencia motivacional frente a esta parte procesal, pues no ha establecido el Tribunal nada referente a estos hechos alegados, ni la norma pertinente al caso, ni como ésta es pertinente referente a aceptar o a desvirtuar nuestras alegaciones. (fs. 493 y 493 vuelta expediente de instancia). **4.11.-** En lo que se refiere al caso 5, la institución recurrente hace énfasis en que en la sentencia objeto de la presente casación, ha existido un grado tan elevado de irracionalidad y de arbitrariedad por parte de los juzgadores, de forma que se ha incurrido en varias causales que determinan la procedencia de la nulidad del proceso judicial; es así que los juzgadores no han aplicado normas expresas que se

constituyen en garantías del debido proceso, como las consagradas en el artículo 76 numerales 1 y 3 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), sino que también han pretendido utilizar erróneas interpretaciones de normas de derecho sustantivo; estas normas de derecho sustantivo son las concernientes al Derecho Tributario, el que regula las relaciones jurídicas entre los contribuyentes y el Estado. Indica que los jueces que expidieron la sentencia han desnaturalizado las responsabilidades de los sujetos activos y la de los sujetos pasivos, interpretando de forma abusiva las normas sustanciales que establecen el cómo se configura el pago indebido y el pago en exceso, lo que ha repercutido en un eventual perjuicio económico al Estado ecuatoriano y en la configuración de un posible enriquecimiento ilegítimo a favor de particulares que están afectado el bienestar colectivo apropiándose antijuridicamente de recursos públicos. (fs. 493 vuelta expediente de instancia). **4.12.-** Hace énfasis en que para poder reclamar un pago indebido se debe cumplir los requisitos previstos en el Código Tributario, así la norma sustantiva prevé requisitos previos que cumplir para con posterioridad poder ejercer la acción judicial, sin embargo, en la especie los jueces han interpretado erróneamente dichas normas sustantivas, antes precisadas, así como la jurisprudencia, y han confundido lo que es un reclamo y una impugnación judicial en materia tributaria, lo cual ha sido grave y determinante en la sentencia en su parte dispositiva, causando un gravamen irreparable para el GAD-MANTA, pues por esta errónea interpretación han declarado con lugar la demanda, han realizado una determinación del valor a pagar concepto de los tributos -impuestos prediales de los años 20158-2019 y 2020-, determinando para aquello un avalúo predial, para posterior a ello ordenar reliquidar en base a esto los impuestos, y devolver valores indebidamente pagados, cuando la suerte era declararla sin lugar por no existir acto o resolución ejecutoriada que haya negado el reclamo de pago indebido, y de la cual se pueda realizar el control de legalidad. (fs. 494 vuelta expediente de casación). **4.13.-** La institución recurrente continúa su recurso citando el punto 6.2 al 6.5 de la sentencia recurrida, indicando que existe una errónea interpretación de las normas de derecho sustantivo tributarias citadas en el recurso, olvidando el contexto de las mismas, referente al reclamo de pago indebido, reclamo que se lleva a efecto en sede administrativa ante la administración tributaria, y de la cual debe existir una resolución que niegue en todo o en parte tal reclamo, para así poder impugnar en sede judicial, tales como lo son los artículos: 115, 122, 221 numeral 5 A y 306 numeral 1 del Código Tributario. Cita expresamente el artículo 115 diciendo que la norma se refiere al reclamo en sede administrativa no a impugnaciones judiciales, como mal ha interpretado el Tribunal, así las cosas, el actor de la demanda tenía 20 días para realizar un reclamo respecto del acto determinativo del impuesto predial de los años 2018 a 2020, en caso de creerse afectado, situación que no hizo, sin embargo, la norma contenida en el 305 del Código Tributario da el plazo de 3 años para ejercitar el reclamo, y obtener su resolución de procedencia o no. Precluido que fuera el término de presentar el reclamo sobre el acto determinativo, acorde a la norma citada en el párrafo anterior Art.

115 CT, corresponde analizarlo en su conjunto referente al tenor integral del artículo 122 del CT, el cual establece ª cuando se considera pago indebidoº, siendo así que para el efecto, el accionante en la demanda señala que existe pago indebido ª por haberse satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legalº. Al no haberse presentado un reclamo administrativo de pago indebido de un acto de determinación y que se haya procedido a pagar el tributo, corresponde al sujeto pasivo presentar ante la administración tributaria el reclamo del acto de determinación, bajo el amparo del artículo 306 numeral 1 del Código Tributario. (fs. 496 y 496 vuelta expediente de instancia). **4.14.-** Expresa que siempre se habla de reclamo ante la sede administrativa tributaria, y de la resolución que niegue el reclamo, ese el acto que se debe impugnar para poder ser ejercitado en sus control de legalidad, no solo el hecho de haber pagado como erróneamente lo han interpretado los jueces, al decir que ª no se necesita el reclamo previo ni la resolución que niegue dicho reclamoº, pues en este escenario sin mayores interpretaciones, el artículo 306 del Código Tributario señala que cuando se ha satisfecho un pago de tributos conforme a un erróneo acto de determinación, conforme es el caso materia del juicio, se presentará el reclamo ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios. Pues dicho artículo 306 del CT contiene la obligación de la administración de que presentado el reclamo, se tramitará y resolverá con sujeción previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo del Código Tributario, pues con esta resolución tributaria que niegue el reclamo de pago indebido, habilita la procedencia de la acción judicial, lo que en la especie no existe y por la errónea interpretación de los jueces, y aun así han declarado un pago indebido sin existir una resolución que haya negado el reclamo, y de la cual se haya hecho el control de legalidad. (fs. 496 vuelta expediente de instancia). **4.15.-** Expresa que el artículo 321 del COGEP, señala como requisito *sine qua non* para la procedencia de la acción de pago indebido, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria, lo cual en la especie no existe, pues la norma sustantiva del Código Tributario ha establecido el derecho y obligación del sujeto pasivo, contribuyente o responsable, de presentar ante la administración tributaria, el reclamo administrativo previo de pago indebido que haya terminado con una resolución que lo niegue, para así poder impugnar en sede judicial la resolución de negativa, y que proceda la pretensión de fondo que es la devolución. Por tanto, manifiesta que la norma tributaria exige que antes de que la justicia tributaria conozca un caso de pago indebido, siempre se debe agotar la vía administrativa mediante la presentación del correspondiente reclamo administrativo, bajo las circunstancias antes citadas, y esto ha sido ratificado por la jurisprudencia ecuatoriana mediante el fallo 68-2001, publicado en el Registro Oficial No. 405 de 24 de agosto de 2004, y en los fallos, 43-97; 55-97; 57-97; 65-97; y 71-97 publicadas en el Registro Oficial No. 244 del 15 de enero de 2001, y que con toda esta jurisprudencia los jueces han interpretado mal las normas citadas, y la jurisprudencia y han declarado procedente una

acción de pago indebido. (fs. 497 vuelta expediente de instancia). **4.16.-** La institución recurrente cita a la jurisprudencia ecuatoriana mediante Resolución 09-2023 de fecha 2023-08-10, la cual contempla lo referente a esta acción, y prevé lo que se ha esgrimido en la presente causal referente a que para la procedencia de la acción de pago indebido es menester y necesario 1.- el reclamo administrativo, 2.- la resolución que niegue el reclamo de pago indebido, pues para aquello el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene varios momentos en sede administrativa para exigir su derecho, y que, en caso de ser negado acudir a la sede judicial, y para el efecto la regla jurisprudencial. (fs. 497 vuelta y 498 vuelta expediente de instancia). **4.17.-** Expresa que la jurisprudencia citada y aplicada al caso concreto, ha señalado que en los casos en que no se presente reclamo alguno sobre el acto de determinación que se practica, sino que, al contrario, se proceda a realizar el pago de los valores contenidos en él y luego se verifique que es errado, es pertinente presentar el reclamo de pago indebido que contempla el art. 306, num. 1 del Código Tributario, al cumplirse con los parámetros prefijados por la citada norma legal. Hace énfasis en que el ordenamiento jurídico dota al administrado de la oportunidad de presentar en sede administrativa el reclamo, cuando se haya pagado y posterior se evidencia un erróneo acto de determinación, como en el caso presente, por tal motivo, no señala la jurisprudencia que se debe acudir directamente a la sede judicial, sino que es pertinente presentar el reclamo (sede administrativa), pues en materia tributaria específicamente para el pago indebido, es imperioso el reclamo, y la resolución que lo niegue, además de que el reclamo es diferente a la impugnación judicial, lo cual ha mal interpretado el Tribunal, y que ha causado la errónea interpretación que se alega. (fs. 18 expediente de instancia). **4.18.-** Concluye el recurso indicando que si se ha pagado por parte del sujeto pasivo conforme un acto de determinación presuntamente erróneo, y no se presentó el reclamo administrativo, le es aplicable los artículo 305 y 306 del Código Tributario, que habla de reclamos no de impugnación en sede judicial, y es obvio, pues no se hablaría de una acción directa sino de impugnación, y es por esto que el artículo 321 del COGEP, es taxativo en señalar que para la procedencia de la acción de pago indebido es necesario contar con la resolución que niegue dicho reclamo, pues caso contrario no existen elementos ni actos para realizar un control, y todo este contexto es lo que mal han interpretado los jueces en la sentencia recurrida, causando el gravamen respectivo, ya que la suerte de la acción era declararla improcedente, y no como en la especie los jueces han realzado, procediendo a aceptar la acción de pago indebido, declararla procedente, sin haberse presentado un reclamo previo y sin que ésta tenga una resolución que niegue tal reclamo, y ordenar la reliquidación del impuesto a los predios urbanos del año 2018, 2019 y 2020, sin que haya existido la resolución que niegue el reclamo de pago indebido, y más aún calculando el avalúo predial para tal efecto, sin tener constancias de los actos de determinación que por último ni siquiera fueron impugnados, y aun así ordena devolver valores sin establecer a cuanto ascienden tales valores a devolver, y todas estas situaciones esgrimidas fueron determinantes en la

parte dispositiva del fallo, causando un perjuicio al Estado por la interpretación errónea que han realizado de la norma sustantiva, para posteriormente verificar la procedencia de la acción del pago indebido, en la sustanciación de la presente causa. (fs. 499 y 499 vuelta expediente de instancia). **4.19.-** Adicionalmente, en la aclaración de su recurso menciona acerca de la causal primera que de conformidad con lo previsto en el artículo 82 de la Constitución del Ecuador, la seguridad jurídica radica en la existencia de normas previas claras y públicas que deben ser aplicadas por autoridad competente, concordante con el artículo 76 numeral 1 y 3 de la norma ibídem, que señala la garantía que le asiste a la autoridad judicial de garantizar el derecho de las partes así como el cumplimiento normativo, pues caso contrario, se juzgaría a una persona bajo un procedimiento que está previsto en el ordenamiento jurídico. Por tanto, expresa que la acción a la presentación del acto administrativo tributario cuando haya sido negado de manera expresa mediante dicho acto, o resolución, con la razón de su notificación, siendo este requisito indispensable para la admisión de la demanda conforme prevé el artículo 308 del mismo cuerpo legal, como requisito de la demanda. (fs. 24 vuelta expediente de casación). **4.20.-** Hace hincapié en que los jueces no aplicaron dichas disposiciones normativas en la calificación de la demanda, ni en la sentencia para efectos de emitir un pronunciamiento de fondo, en contravención de la seguridad jurídica, y del trámite propio de cada procedimiento, lo que ha causado una ruptura a la reglas del trámite de carácter insaneable que causó indefensión al GADMC-Manta, debido a que sin que exista un acto o resolución de carácter administrativa, del cual poder ejercer el derecho de contradicción, referente a su legalidad y legitimidad, se sustanció el proceso al margen del procedimiento previsto en el COGEP, y se condenó a la institución a la devolución de valores por pago indebido, en contravención del procedimiento sin la existencia del acto formal impugnado ni adjuntado al proceso, conforme consta en la parte resolutiva VII del fallo. Situación de carácter trascendental, ya que expresa que se ordena en la sentencia la reliquidación de tributos de los años 2018, 2019, 2020, tomando como base, un valor de conformidad a un peritaje, conforme consta en el numeral 6.5 de la sentencia, y a la devolución de valores que resultaren de aquel acto determinativo, sin la existencia de un acto al cual hacer el control, sino con meras especulaciones de la parte accionante, en contravención al procedimiento previamente establecido. Esto ha ocurrido por la falta de aplicación de lo previsto en el artículo 308 del COGEP, sustanciándose el proceso en desnaturalización del mismo como si fuera una acción de impugnación de actos determinativos de determinación tributarias acorde al artículo 320 numeral 3 del COGEP, y esto se evidencia en el considerando 7.2. del fallo. (fs. 25 expediente de casación). **4.21.-** Argumenta que la gravedad del asunto por la desnaturalización del proceso, pues sin acto determinativo impugnado, acorde a lo prescrito en el artículo 308 del COGEP, inaplicado, el Tribunal no podía asumir ni establecer que existe un error determinativo de la obligación tributaria, para así proceder a ordenar su reliquidación, mucho menos dentro de un proceso de pago indebido, mostrándose la violación flagrante de la

garantía contendía en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución del Ecuador. Por tanto, indica que la violación al derecho a la defensa, dentro de la etapa de juicio, de conformidad a lo desarrollado en el proceso, así como lo constante en la sentencia, los jueces causaron indefensión a esta parte procesal, en virtud de que si bien es cierto, la institución no contestó la demanda de manera oportuna, tampoco es menos cierto, que dentro de la contestación, en obligación normativa contenida en el artículo 309 del COGEP, se adjuntó el expediente administrativo, del cual es obligación de la autoridad judicial, verificar y hacerle control de legalidad acorde a las pretensiones de la parte accionante, para así verificar tanto el procedimiento y el acto impugnado sobre su legalidad, situación que ha sido omitida e inaplicada por el Tribunal, causando indefensión, pues de haber observado aquel precepto normativo y haberse aplicado, el Tribunal podía observar con claridad meridiana que no existió ningún acto que haya negado ningún reclamo de pago indebido o en exceso y no hubiese tratado el asunto como una acción de impugnación de actos de determinación tributaria, en desnaturalización del proceso. (fs. 25 vuelta expediente de casación). **4.22.-** Continúa citando los puntos 6.6 y 7.3 de las sentencia recurrida y menciona que la falta de aplicación del artículo 309 del COGEP, referente a la prueba dinámica, dejó en indefensión a la administración en tanto y cuanto, la omisión del deber de hacer control del procedimiento, conllevó a la desnaturalización del proceso, tramitándose y juzgándose bajo un trámite diferente al previsto en el ordenamiento, y como no se permitió intervenir a con argumentaciones de esta municipalidad, no se pudo ejercer el derecho a la defensa, ni contradecir ni alegar. Por tanto, indica que el derecho a la defensa, se consagra también conforme prevé el artículo 76 numeral 1 del COGEP, cuando el juez en los actos procesales, debe en todo momento garantizar el cumplimiento de las normas, y garantía de los derechos de las partes, situación inobservada en el presente caso, pues no obstante de la inaplicación de las normas procesales citadas, el Tribunal viola la garantía del debido proceso, contenida en el artículo 76 numeral 7 literales a), c) pues no dejó a esta parte procesal, realizar actos tendientes a ejercer el derecho a la defensa ni de contradicción, debido a que la contestación fue extemporánea, cometiendo un acto restrictivo de derecho, en menoscabo del derecho a la defensa, pues conforme prevé el COGEP el efecto de aquello es la de negativa pura y simple, debiendo considerarse poder ejercer el derecho a la defensa en todas las etapas procesales, sin embargo, solo dejaron intervenir en la evacuación probatoria para ejercer el derecho de contradicción, imposibilitando así y menoscabando el derecho de alegato de apertura, el derecho de contradicción y demostración de conformidad con el artículo 309 del COGEP, el expediente administrativo, alegato de clausura, lo que causó la violación de derecho de ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones, pese a que se alegó que la actuación el Tribunal vulneraba el derecho a la defensa, hicieron caso omiso, dejando a esta institución sin poder establecer los argumentos necesarios para poder defenderse, pese a que existe norma expresa que señala que debe ser escuchado en igualdad de condiciones y en el momento oportuno, situación

negada a esta institución, y que por falta de aquello, el Tribunal tomó una decisión al margen de la ley. (fs. 25, 26 y 26 vuelta expediente de casación). **4.23.-** Acerca de la causal segunda, la institución recurrente manifiesta que la sentencia recurrida viola el derecho de motivación, mismo que ha sido desarrollado en la sentencia No. 1158-17-EP/21. Por lo que indica que la sentencia se torna incongruente frente al derecho y frente a las partes, pues no se ha contestado la argumentación relevante de esta parte procesal, ni ha cumplido con la obligación prevista en la norma referente a verificar la procedencia de la acción, debido a que esta parte procesal, alegó antes de ser interrumpida y privada del derecho de ser escuchado en el momento oportuno, que para la procedencia de la acción de pago indebido eran necesarios los siguientes presupuestos: 1.- Resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación tributaria, debidamente ejecutoriado conforme prevé el artículo 321 del COGEP. 2.- Concordante con aquella premisa, adjuntar a la demanda, por obligación del artículo 308 del COGEP, el acto o resolución impugnado. Expresa que a pesar de estas argumentaciones, el Tribunal no emite pronunciamiento a este argumento relevante planteado por esta municipalidad, indispensable para la procedencia de la acción, es decir, acorde a los hechos no ha explicado la procedencia de la norma al caso concreto, pues se ha limitado a citar normativa constitucional, y citas jurisprudenciales sin explicar la pertenencia, recordándoles que la mera cita de disposiciones normativa o jurisprudenciales no constituye motivación. (fs. 26 vuelta y 27 expediente de casación). **4.24.-** Afirma que la mencionada sentencia se ha basado solo en los argumentos y hechos de la parte demandada, sin tomar en consideración los alegados del Municipio. Cita jurisprudencia referente al pago indebido, conforme consta en el párrafo 6.2 y 63. de la sentencia, sin explicar su pertinencia al caso, olvidándose desarrollar lo que significa el reclamo que se da en sede administrativa y su impugnación en sede judicial, acorde a los requisitos previstos en el COGEP artículo 321, es decir, cómo estos hechos se adecuan a la norma, para la procedencia de la acción planteada y no se argumenta por el Tribunal, ni se desarrolla a través de un ejercicio intelectivo al respecto de los presupuestos legales, pues los hechos citados conforme consta en el numeral 6.4 y siguientes de la sentencia, demuestran como hechos probados la pericia, comprobantes de pago de predios urbanos, sin determinar el acto que haya negado dicho reclamo de pago indebido, conforme prevé el presupuesto procesal del artículo 321 del COGEP, concordante con el artículo 308 de la norma citada, argumento relevante de esta parte procesal, no explicando cómo estos hechos se adecuan a la norma pertinente de pago indebido y su procedencia a través de la acción judicial especial. Por lo que, manifiesta que de conformidad a los parámetros constitucionales, esta argumentación debió contener, un elemento fáctico, es decir qué hechos prevén que no se necesita una reclamación previa que haya negado el reclamo y qué elemento jurídico habilita tal actuación o ejercicio judicial sin aquel requisito, emitiéndose señalar que si bien es cierto no se puede negar el acceso a la justicia, tampoco es menos cierto que para la procedencia y resolución de una controversia

judicial se necesitan presupuestos legales para que las pretensiones sean aceptadas, y una de éstas era el acto que haya negado el reclamo de pago indebido, situación fáctica y jurídica omitida por el Tribunal y que fueron argumentos relevantes de la institución dentro del proceso. (fs. 27 expediente de casación). **4.25.-** La institución recurrente aduce que el Tribunal tenía la obligación impuesta por el artículo 321 del COGEP concordante con el artículo 308 del COGEP, de verificar el acto o resolución que haya negado el reclamo, y que esté adjunto a la demanda para hacer el control de legalidad, cosa que no hizo, y que lo exige la norma procesal para la resolución de fondo del asunto. Así mismo, la naturaleza del pago indebido, como consta en el numeral 6.1 de la sentencia, que lo hace mediante citas de sentencias de la Corte Nacional, constante en párrafos 6.2. y 6.3., pero dichas citas cortadas no prevén cuando se configura el pago indebido. Es decir bajo qué supuestos de hecho y se da cuando el sujeto que ha pagado la obligación tributaria no tiene la obligación legal de hacerlo, por no ser sujeto pasivo, o por que la ley así lo establece. Sin embargo, el Tribunal no desarrolla nada de estos supuestos, confundiéndose con la de pago en exceso, el cual desde la jurisprudencia y doctrina prevén que este opera cuando se ha pagado fuera de la medida legal si es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, omitiendo el Tribunal realizar estas distinciones que le imponen el ordenamiento jurídico para la resolución de la causa y procedencia de la acción de pago indebido, concluyendo el juzgador de instancia, lo constante en el numeral 7.3 de la sentencia. (fs. 27 vuelta expediente de casación). **4.26.-** Finalmente, indica que pese a aquel vicio motivacional de inatinencia demostrado, y continuando con la deficiencia motivacional del Tribunal por el vicio de incongruencia frente al derecho, en concordancia con lo expuesto, los hechos del caso, conforme constan enumerados en el punto 5.1 de la parte considerativa de la sentencia, no establece el reclamo ni el acto administrativo o resolución que lo haya negado, para su control, conforme exige el artículo 321 y artículo 308 del COGEP, obligación impuesta por la ley como requisito de procedencia, y que ha sido omitida por el Tribunal. En este mismo sentido, acorde al objeto de la controversia, y principio dispositivo, la parte resolutiva de la sentencia sólo ordena la reliquidación en sustento de un avalúo catastral sin que haya un acto de determinación tributaria, y devolver valores que resultaren a favor del contribuyente, pero por qué concepto, es decir, en un primer punto señala que es pago indebido, y posteriormente señala que es en exceso, señalando el Tribunal que han ocurrido las dos cuestiones, lo cual es una yerro grave, existiendo la confusión del Tribunal en el momento de resolver las premisas, pues si era por pago indebido, cual fue el argumento para determinar que era indebido, como se configuró, y que valor es el pagado indebidamente; así mismo si fue en exceso como se configuró, y cual es el valor en exceso, ninguna de estas cuestiones han sido abordadas, sólo el Tribunal se ha limitado a citar normativa, jurisprudencia sin establecer su pertinencia al caso concreto. (fs. 28 expediente de casación). **4.27.-** Acerca del caso quinto, la institución recurrente enfatiza en que el precedente jurisprudencial obligatorio que recoge a la demás sentencia es el emitido por la Corte Nacional de

Justicia a través de la Resolución No. 09-2023, fallo de triple reiteración el cual aborda la problemática del pago indebido o exceso, siendo este fallo, al cual los jueces le han otorgado un alcance que no tiene. Cita el articulo 115 del Codigo Tributario e indica que de la norma citada, su tenor literal es claro y prevé que el reclamo es contra un acto determinativo de obligación tributaria, lo cual es concordante con el artículo 116 y 119 de mismo cuerpo legal, que establece que el reclamo es en sede administrativa y como se debe presentar conforme el artículo 119. (fs. 29 expediente de casación). **4.28.-** Expresa que para el reclamo conforme el artículo 121 del Código Tributario deberá anotarse en original y en la copia la fecha de su presentación. Por lo tanto, menciona que el reclamo, su naturaleza jurídica, es netamente administrativa, no judicial como erróneamente ha determinado el Tribunal en la sentencia recurrida. Ahora bien, el artículo 122 del Código Tributario prevé la figura de pago indebido, considerándose como tal, aquel 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. En este contexto, podemos advertir con claridad que este reclamo de pago indebido puede ser requerido por el sujeto pasivo o administrado, en varios supuestos, pero para el caso que no ocupa, nos referiremos específicamente a cuando se haya pagado la obligación y no se presentó el reclamo conforme el artículo 306 numeral 1 del Código Tributario, supuestamente por un erróneo acto de determinación. (fs. 29 vuelta expediente de casación). **4.29.-** Hace referencia a que la sentencia vinculante mediante Resolución No. 09-2023 prevé dichos supuestos y ha regulado la forma de proceder específicamente mediante reclamos (sede administrativa) acorde a la normativa citada y esgrimidas del Código Tributario para este tipo de casos, señalado además que para este tipo de reclamos de pago indebido, conforme un erróneo acto de determinación, cuando se haya pagado y no se ha interpuesto reclamo administrativo, como en el caso, le son aplicables los artículos 305 y 306 del Código Tributario. Concomitante con lo anterior, es claro que el derecho a formular reclamos ante la administración que recibió el pago, le asiste a la persona que lo realizó, para lo cual, es el caso del artículo 306 del Código Tributario, sobre el reclamo de pago indebido (sede administrativa) se presenta ante a la autoridad tributaria, quien tenga competencia en única o definitiva instancia, bajo los supuestos establecidos, es decir, que para el caso que nos ocupa es el numeral 1, cuando se ha realizado el pago conforme un (supuesto) erróneo acto de determinación o de acuerdo a un acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno, siendo obligación de la autoridad administrativa la resolución de dicho reclamo en los términos previstos en la ley. Así las cosas, evidenciado lo que significa el reclamo administrativo de pago indebido, conforme el alcance y contenido del mismo, desarrollado en el precedente jurisprudencial aplicado por los jueces para sustentar el fallo en contravención del artículo 321 y 308 del COGEP, podemos observar que el

Tribunal, le ha dado un alcance que no tiene a la mentada jurisprudencia No. Resolución. 09-2023, en contravención de la interpretación autorizada y dada por la Corte que sustenta la sentencia del Tribunal de instancia. (fs. 29 vuelta y 30 expediente de casación). **4.30.-** Menciona que con esta interpretación que le ha dado la Corte Nacional al reclamo de pago indebido, a través de la mentada jurisprudencia, es obvio y lógico que se refiere al derecho y obligación del sujeto pasivo de presentar el reclamo en sede administrativa ante la administración tributaria que recibió el pago, para que éste tenga la oportunidad de recuperar los valores indebidamente pagados, o pagados en exceso, es decir, le habilita la oportunidad al ciudadano o persona jurídica de reclamar esos valores aun cuando el acto esté firme, siendo este el sentido de la jurisprudencia, y no la que le ha dado el Tribunal, pues no ha observado los presupuestos legales tributarios esgrimidos de manera sistemática, que de paso la Corte los desarrolló en el precedente obligatorio, para poder resolver la cuestión litigiosa de pago indebido. Ahora bien, con esta errónea interpretación realizada por el Tribunal y con el alcance que no tiene de las normas tributarias expuestas y la jurisprudencia esgrimidas era necesario para la resolución de la causa -procedencia- de la acción judicial, acción directa, ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario del Cantón Portoviejo, verificar la existencia del acto o resolución que haya negado el reclamo de pago indebido, conforme prevé el artículo 321 del COGEP, lo cual es concordante con el 308 de la misma norma. Por lo que, el juzgador de instancia en la sentencia, en el considerando sexto, inobservando los presupuestos legales para la procedencia y resolución de la acción judicial directa, impugnación judicial propiamente dicha, no como acción contenciosa tributaria que es diferente. Manifestando que de esta manera el yerro se va en contra de los preceptos establecidos y desarrollados, pues con esta interpretación alejada de la realidad, con la inexistencia del acto o resolución administrativa que haya negado el pago indebido, ha causado que el Tribunal resuelva la procedencia de un pago indebido en contravención de la seguridad jurídica y del trámite propio de cada procedimiento previsto en el artículo 76 numeral 3 de la Constitución del Ecuador, sin evidencia de ningún acto al cual hacerle el control de legalidad, en contravención expresa de la norma, esto debido a que el juzgador plural consideró que con aquel precedente, el reclamo no era administrativo sino que podía ser judicial de manera directa, lo cual es errado. (fs. 30 vuelta y 31 expediente de casación). **4.31.-** Concluye su ampliación indicando que han mandado a reliquidar valores de los años 2019 al 2020, en sustento a un avalúo -(que no es un acto de determinación tributaria, ni ha surgido del acto administrativo que negó el reclamo de pago indebido)- determinado en función de un informe pericial, sin el sustento de acto administrativo o resolutivo que haya establecido las razones de la negativa del reclamo de pago indebido conforme prevé el COGEP artículo 321, causando un perjuicio económico a la institución, y que afecta el principio de recaudación tributaria, pues como el Tribunal no ha tenido elementos como el acto que prevé la ley, para declarar la procedencia de la acción, y poder así establecer las diferencias dinerarias presuntamente pagadas de manera indebida, resolvieron

de forma genérica obligar a la administración tributaria seccional a efectuar una reliquidación de tributos. Cuando lo correcto era que, conforme a la interpretación sistematizada realizada por la Corte Nacional y en el presente recurso, correspondía que declararan sin lugar la demanda, por no cumplirse con los requisitos sustanciales para declarar procedente la acción judicial de pago indebido conforme el artículo 321 y 308 del COGEP, situación determinante en la sentencia, ya que se necesita de manera obligatoria el acto o resolución que haya negado el reclamo de pago indebido para declarar su procedencia, caso contrario existirían incertidumbre e imprevisibilidad respecto del ordenamiento jurídico que establecen las reglas claras del juego, y esto ocurrió por la interpretación errónea que el Tribunal le dio al reclamo administrativo tributario de pago indebido con la acción judicial y su regulación para la procedencia en instancias judiciales. (fs. 31 y 31 vuelta expediente de casación). **4.32.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 7 de enero de 2025, 14h51, comparece la señora Veronica Leticia Vaca Fuentes, en calidad de Gerente General de la compañía VVF-MANAGEMENT S.A.S, quien a su vez es representante legal de la compañía INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, junto con sus los abogados patrocinadores Patricio Viteri Hidalgo y Andrea Moya Hidalgo para dar contestación al recurso interpuesto por la institución recurrente y señala acerca de la causal primera que el recurso presentado no se advierte el tipo de infracción sobre la norma acusada, es decir, no se entiende si el Tribunal interpretó erróneamente, aplicó indebidamente o no aplicó dicho artículo. Dicho artículo se encuentra mencionado de forma general en el acápite 2.1. del recurso como "normas infringidas". Como se puede apreciar de una lectura literal, el artículo 307 no puede ser objeto de la causal primera puesto que no es una norma adjetiva procesal que pueda ser revisada su infracción a través de este caso. La causal primera únicamente puede versar sobre infracciones in procedendo, invocando yerros en el trámite procedimental en los que ha incurrido el tribunal A quo en la sentencia. (fs. 45 vuelta expediente de casación). **4.33.-** Expresa que las normas procesales comunes aplicables a todos los procesos contenciosos tributarios se encuentran recogidas en el Código Orgánico General de Procesos (COGEP). Las acciones que pueden ser planteadas en el ámbito del contencioso tributario están previstas en el artículo 299 del COGEP en adelante. En consecuencia, el artículo 307 del Código Tributario no constituye una norma de carácter procesal. En el supuesto no consentido de que su autoridad determine que el artículo 307 del Código Tributario es una norma adjetiva, de todas formas, debería rechazar el presente cargo puesto que, tanto del recurso de casación presentado, como en la aclaración al mismo no se advierte un análisis o exposición del vicio incurrido por el Tribunal de manera clara y precisa y la forma en la que se produjo el vicio respecto a la presente norma, tal como lo exige el numeral 4 del artículo 267 del COGEP. El principio de especificidad señala que la causal de nulidad por la cual se acusa el vicio debe estar prevista en la ley, debe ser clara y expresa, con la finalidad de proteger la institución de la nulidad. Conforme a ello, el efecto de procedencia de la

primera causal es la nulidad del procedimiento hasta donde se produjo la violación de la norma infringida. Hace énfasis en que sin una norma que consagre la nulidad no es procedente el vicio acusado. (fs. 45 vuelta y 46 expediente de casación). **4.34.-** Expresa que no basta con la mera enunciación de normas adjetivas, sino que la infracción acusada debe estar consagrada como causal de nulidad. Ahora bien, el capítulo VII del COGEP se titula "Nulidades" y el artículo 107 del mismo cuerpo normativo contiene las solemnidades sustanciales comunes a todos los procesos, y es el propio artículo 107 en ratificar el principio de especificidad al concluir que solo habrá nulidad de un acto procesal cuando la ley señale dicho efecto. Advierte que de una revisión exhaustiva del COGEP se podrá corroborar que no existe ninguna norma expresa y clara que contemple la nulidad del proceso ante la infracción de los artículos 157, 308, 309 y 321 del cuerpo normativo. Esto quiere decir que el legislador no ha considerado como grave o trascendente una presunta infracción que obligue al juzgador a retrotraer al proceso al momento en que se produjo la nulidad. (fs. 46 y 46 vuelta expediente de casación). **4.35.-** Menciona que el caso primero se puede configurar por dos escenarios distintos. El primero ocurre cuando el juzgador incurrió en la infracción de una norma adjetiva que haya viciado al proceso de nulidad insubsanable. Por otro lado, la infracción puede ocurrir cuando se causó indefensión a la parte recurrente. Menciona que el derecho a la defensa se encuentra consagrado en el artículo 76, numeral 7, literales a) y b) de la Constitución de la República del Ecuador como una de las dimensiones del derecho al debido proceso. Por tanto, indica que el GAD MANTA en ningún momento fue privado del derecho a la defensa de manera arbitraria o injustificadamente y no existió ninguna alegación al respecto durante el proceso. No existe pieza procesal dentro del expediente judicial que corrobore las presuntas violaciones al derecho a la defensa hacia la parte demandada. Como obra de la sentencia y del auto de calificación de la contestación, el GAD MANTA presentó su contestación fuera del término legal previsto en el COGEP. Negligencia que impidió, por efecto legal, que sus alegaciones específicas sean consideradas dentro del proceso. Recalca que en ningún momento la autoridad demandada ha cuestionado la oportunidad de la presentación de su demanda, por lo que es un hecho no controvertido que la contestación a la demanda se presentó de forma extemporánea. Ahora bien, los efectos de no contestar a la demanda están contenidos en el artículo 157 del COGEP. (fs. 47 expediente de casación). **4.36.-** En tanto que por el caso segundo, menciona que la sentencia recurrida se encuentra debidamente motivada y cumple de manera cabal con el estándar de motivación suficiente desarrollado en la sentencia 1158-17-EP/21. Es decir, el control de la garantía de la motivación que debe efectuar el Tribunal debe ceñirse exclusivamente a los argumentos esgrimidos por la parte recurrente, sin poder hacer extensivo el análisis a dimensiones no alegadas por quien dice haber sido vulnerado la garantía de la motivación. O de forma paralela, el Tribunal no podrá corregir las deficiencias producidas en la construcción de la proposición jurídica completa conforme a la técnica casacional. Teniendo en cuenta esto, la invocación de la garantía de la

suficiencia de motivación no puede ser usada como estadio para impugnar la correcta o incorrecta aplicación de las normas sustantivas y adjetivas. Indica que lo antes dicho ha sido reiterado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia 1696-12-EP/20 en la que mencionó expresamente que: "El análisis de la correcta o incorrecta aplicación de las normas excede el ámbito de la garantía". Es por esto que el recurrente debe señalar únicamente cómo el Tribunal A quo incumplió con la suficiencia de motivación en sus elementos fácticos o jurídicos. No se podrán incluir argumentos que excedan el estándar de la motivación. (fs. 47 vuelta y 48 expediente de casación). **4.37.-** En cuanto al caso quinto, menciona que en referencia a una errónea interpretación de la Resolución 009-2023 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, cita el acápite 2.4 numeral 5 del recurso, y hace énfasis en que para que prospere la causal, es menester que el Tribunal haya aplicado la norma infringida otorgándole un alcance distinto al pretendido por el legislador. Para poder dilucidar o identificar la errónea exégesis realizada por el Tribunal, primero se debe identificar la parte de la sentencia en la que se realizó la errónea interpretación de la norma. Sin embargo, como se desprende de una simple lectura de la sentencia recurrida, el Tribunal no aplicó el precedente antes mencionado, por tanto, no se puede admitir la errónea interpretación de algo que no ha sido interpretado y más aún mencionado en la sentencia Esto deviene en una manifiesta improcedencia del presente caso casacional. (fs. 48 vuelta y 49 expediente de casación).

**5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.-** En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 307 del Código Tributario y de los artículos 157, 308, 309 y 321 del COGEP; en el caso segundo, por el vicio de falta de motivación; o, en el caso quinto, por falta de aplicación de los artículos 115, 122, 306 numeral 1 del Código Tributario y de la Resolución No. 09-2023 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

**6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos primero, segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, iniciará el análisis con el caso primero y en caso de no prosperar, continuará con el análisis de los casos segundo y quinto. Al efecto se considera:

**6.2.- Caso primero.-** *ª 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.º* . **Falta de aplicación**.- *ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1]

**6.2.1.- Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo 307 del Código Tributario.-** *ª Por acciones directas de pago indebido o de pago en exceso.- Proceden las acciones directas de pago indebido o de pago en exceso ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuando el pago se lo ha verificado después de dictada la resolución administrativa en el reclamo que se hubiere presentado, conforme a los artículos 115 y siguientes de este Código, haya o no transcurrido el plazo previsto para su impugnación. Si el interesado pagó la obligación tributaria después de presentada su demanda de impugnación, se estará a lo dispuesto en el inciso final del artículo 221.º* . **b) Artículo 157 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Falta de contestación a la demanda. La falta de pronunciamiento expreso y concreto sobre los hechos y pretensiones de la demanda, o las afirmaciones o negaciones contrarias a la realidad, deberá ser apreciada por la o el juzgador como negativa de los hechos alegados contenidos en la demanda, salvo que la ley le atribuya otro efecto. La falta de contestación se tendrá como negativa de los fundamentos de la demanda.º* . **c) Artículo 308 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Requisitos de la demanda.- Cuando se trate de procesos contencioso tributarios y contencioso administrativos, además de cumplir los requisitos previstos para la demanda en las normas generales de este Código, se adjuntará la copia de la resolución, del acto administrativo, del contrato o disposición impugnados, con la razón de la fecha de su notificación a la o al interesado y la relación circunstanciada del acto o hecho impugnado. En ningún caso se archivará la demanda una vez que el legitimado activo haya presentado el escrito con la aclaración y completado el respectivo libelo º* . **d) Artículo 309 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Término para la contestación a la demanda. La contestación a la demanda de las acciones previstas en este capítulo, se hará en el término previsto en este Código. La o el demandado estará obligado a acompañar a la contestación de la demanda: copias certificadas de la resolución o acto impugnado de que se trate y el expediente original que sirvió de antecedente y que se halle en el archivo de la dependencia a su cargo.º* . **e) Artículo 321 del Código Orgánico General de**

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

**Procesos.-** *ª Acciones directas. Se pueden presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido cuando, estando en trámite aquella, se pague la obligación. Estas acciones se tramitarán en procedimiento ordinario.º* . **6.2.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que se ha inobservado normas jurídicas de carácter procesal que han viciado el proceso de nulidad insanable y que han influido en la decisión de la causa por la gravedad de la transgresión. Se refiere al artículo 307 del Código Tributario y afirma que el presupuesto fáctico para que proceda una acción directa de pago indebido o de pago en exceso, requiere de la expedición una resolución administrativa que resuelva un reclamo administrativo previo de pago indebido o de pago en exceso, siendo que la normativa no permite la discrecionalidad de los juzgadores sobre este asunto. Afirma que era obligación jurídica del accionante adjuntar copia de la resolución administrativa que negó el pago indebido de conformidad con lo que ordena el artículo 308 del COGEP, pues solo de esa forma se puede ejercer el debido control de juridicidad, generando una nulidad absoluta e insanable. Refiriéndose al artículo 321 del COGEP afirma que se ha transgredido una norma expresa que es de cumplimiento obligatorio, pues al no existir un acto administrativo impugnado, no se puede verificar un pago indebido o en exceso. Expone que al no existir el acto administrativo tributario que es la resolución que niegue el reclamo de pago indebido y que exige el artículo 321 del COGEP, se ha violentado el trámite y causado indefensión, infringiendo el artículo 76 numeral 3 de la Constitución, referente a ser juzgado bajo el trámite de cada procedimiento. En conclusión, señala que se identifica la vulneración del principio de especificidad y trascendencia, pues no se ha garantizado el cumplimiento de las normas ni el derecho de las partes, sobre todo el derecho a la defensa, así como a ser juzgado bajo el trámite propio de cada procedimiento, en inobservancia de lo que disponen los artículos 308 y 321 del COGEP y 76 numerales 1 y 3 de la Constitución de la República. Finalmente, afirma que el Tribunal se convirtió en la administración tributaria seccional GAD MANTA y suplantó competencias normativas, arrogándose funciones y procedió a determinar el avalúo del bien, realizando el acto de determinación tributaria para cobro de los impuestos prediales de los años 2018-2020, cuando no es procedente realizar dicha actuación en una acción directa de pago indebido. **6.2.3.-** En tal escenario, a esta Sala especializada le corresponde hacer las siguientes puntualizaciones: **i.** La pretensión del actor en el escrito que contiene la reforma a su demanda es: *ª **VII LA PRETENSIÓN CLARA Y PRECISA QUE SE EXIGE** Con base en los fundamentos de hecho y de derecho expuestos deduzco **ACCIÓN DIRECTA POR PAGO INDEBIDO**, a fin de que los Jueces del TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO CON SEDE EN LA*

*CIUDAD DE PORTOVIEJO, PROVINCIA DE MANABÍ, en sentencia establezcan lo siguiente:* ***1. El Avalúo Total del Predio Urbano de propiedad de mi representada, la compañía INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL****, con RUC # 1391785836001, determinando el Avalúo Real, correspondiente a los bienio 2018-2019 y 2020-2021, en estricta atención a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de corrección para definir el aumento o disminución del valor de la tierra y edificaciones en general, los parámetros para valorar las diversas tipologías de edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2018-2019, a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de corrección para definir el aumento o disminución del valor de la tierra y edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2020-2021, de acuerdo con lo que se determina en el informe pericial y las pruebas pertinentes que actúen las partes;* ***2.*** *La reliquidación de los valores que mi representada, INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, pagó por concepto de impuesto predial urbano por los años 2018, 2019 y 2020 inclusive, de los cuales deberá reembolsársele las cantidades que fue obligada a pagar indebidamente.* ***3.*** *La emisión de nuevos títulos de crédito, a favor de la compañía accionante INMOBILIARIA COSTAZUL SA. INMOCOSTAZUL, con RUC # 1391785836001, por concepto de pago del IMPUESTO PREDIOS URBANOS, correspondiente a los años 2018, 2019 y 2020, en atención a los valores reales a cancelar por este concepto.* ***4.*** *La devolución de los valores indebidamente pagados por mi representada, la compañía INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, con RUC # 1391785836001, resultantes de la exigencia ilegal del GADM-MANTA, al establecer una base imponible fuera de la medida legal, correspondiente a los años 2018, 2019 y 2020.* ***5.*** *El pago de los intereses legales generados de conformidad con lo establecido en los artículos 21 y 22 del Código Tributario. Por lo tanto, el valor que debe devolverse a mi representada asciende a TRESCIENTOS UN MIL OCHOCIENTOS TREINTA CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD$ 301.830,70) más los intereses legales, según el siguiente desglose: a) USD$ 73.064,44; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial del año 2018; USD$ 108.581,65; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial el año 2019; b) USD$ 120.184,61; por el pago realizado en exceso e indebidamente por concepto de impuesto predial el año 2020; c) Los intereses en la forma antes precisada.º* . **ii.** El objeto de la controversia se ha concretado en atender las pretensiones de la compañía actora, y se lo ha fijado en los mismos términos de la reforma a la demanda, principalmente a: *ª 1. Determinar el Avalúo Total del Predio Urbano de propiedad de la compañía INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, con RUC # 1391785836001, determinando el Avalúo Real, correspondiente a los bienes 2018-2019 y 2020-2021, en estricta atención a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de*

*corrección para definir el aumento o disminución del valor de la tierra y edificaciones en general, los parámetros para valorar las diversas tipologías de edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2018-2019, a la ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, los factores de corrección para definir el aumento o disminución del valor de la tierra y edificaciones en general, los parámetros para valorar las diversas tipologías de edificaciones y demás construcciones, y las tarifas que regirán en el cantón Manta para el bienio 2020-2021, de acuerdo con lo que se determina en el informe pericial y las pruebas pertinentes que actúen las partes;º* . **iii**. El fundamento de derecho señalado por el actor en la demanda es como sigue: *ª La Acción Directa de pago indebido, se encuentra determinada en los artículos 319, 3212 del Código Orgánico General de Procesos, y en los Artículos 305 y 307 del Código Tributario, siempre y cuando se haya cancelado efectivamente valores al sujeto activo del tributo en cuestión.º* . **6.2.3.-** Ahora bien, queda claro para este Tribunal de casación que la pretensión del actor en su acción, así como el objeto de la controversia se circunscriben a determinar el avalúo total de un predio de propiedad de la compañía, tanto más, los juzgadores de instancia han resuelto que se re-liquide el impuesto a los predios urbanos, tomando como base para el avalúo catastral el valor de USD.$ 67804.7941,42 -que corresponde al valor que se desprende del informe pericial adjuntado por la actora y realizado por el ingeniero Henry España Picho, perito avaluador de bienes inmuebles acreditado por el Consejo de la Judicatura-, y que se proceda con la devolución de los valores que resultaren a favor del contribuyente. (considerando 6.5.). **6.2.4.-** Los juzgadores de instancia en el considerando sexto de su fallo afirman: *ª SEXTO.- 6.1.- Que en el presente caso l* ***a parte actora ha presentado demanda de acción directa por valores que se han pagado de manera indebida al Municipio, acción que no requiere reclamación previa ante la administración tributaria seccional, o menos aún requiere algún tipo de negativa al reintegro o devolución,*** *pues el sentido nomotético de la norma es que precisamente los contribuyentes puedan recurrir al órgano jurisdiccional directamente, y en esta sede poder debatir las razones de fondo que constituyen el pago realizado indebidamente o en exceso, según sea el caso.º* . (El resaltado nos pertenece.). Así también, en el considerando séptimo señalan: *ª SÉPTIMO.- 7.1.-* ***Así las cosas, ha quedado claro para este Juzgador Plural que la base para poder establecer si ha existido un valor pagado en demasía o de manera indebida por parte del actor de la causa a favor del GAD Municipal del Cantón Manta, recae primeramente en determinar el real avalúo comercial del bien inmueble*** *de clave catastral No. 1-07-08-08-000 y posteriormente renumerado con tres claves catastrales No. 1-07-08-08-001; 1-07-08-08-002; 1-07-08-08-003, de lo dicho, considera este Tribunal que de la apreciación conjunta de los medios de prueba actuados, existe una clara divergencia entre el avalúo comercial fijado por la administración pública y el concluido por el perito acreditado por el Consejo de la Judicatura; al*

*caso concreto, el perito de la parte actora ha sustentado de manera técnica, entendible y razonable cada uno de los argumentos que construyen su conclusión, los mismos que tal como lo fundamentó en la audiencia de juicio, se hizo basado en la ordenanza municipal, por el contrario la "propuesta de avalúo comercial" sostenida por el Municipio de Manta ha quedado sin asiento que le permita soportar la impugnación realizada por el actor de la causa. 7.2.-* ***En conclusión, considera este tribunal que el actor de la causa ha podido probar el error en la determinación del avalúo comercial del bien inmueble*** *de clave catastral No. 1-07-08-08-000 y posteriormente renumerado con tres claves catastrales No. 1-07-08-08-001; 1-07-08-08-002; y 1-07-08-08-003, lo que devenga en que durante el año 2018, 2019 y 2020 se haya pagado indebidamente por efectos de estar fuera de la medida legal, un impuesto a los predios urbanos."*. (El resaltado nos pertenece.). **6.2.5.-** Con todos los antecedentes expuestos en los considerandos precedentes, corresponde a esta Sala especializada precisar en primer lugar que el objeto controvertido no se compadece frente a la acción interpuesta ni con la resolución que se ha adoptado. Así, se advierte que la pretensión de la actora se circunscribe a determinar el avalúo de un bien inmueble de su propiedad, en tanto, la causa ha sido interpuesta como una acción directa de pago indebido al amparo de los artículos 319 y 321 del Código Orgánico General de Procesos y de los artículos 305 y 307 del Código Tributario. El artículo 321 del COGEP expresamente dispone que: *"Se pueden presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado* ***cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria****."*, en tanto que el artículo 307 del Código Tributario dispone: *"****Proceden las acciones directas de pago indebido o de pago en exceso*** *ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal,* ***cuando el pago se lo ha verificado después de dictada la resolución administrativa en el reclamo que se hubiere presentado****, conforme a los artículos 115 y siguientes de este Código, haya o no transcurrido el plazo previsto para su impugnación. Si el interesado pagó la obligación tributaria después de presentada su demanda de impugnación, se estará a lo dispuesto en el inciso final del artículo 221."*. De tal forma que los presupuestos formales que deben observarse para la interposición de la acción directa de pago indebido constan expresamente dispuestos en el artículo 307 del Código Tributario y 321 del COGEP; sin embargo de lo cual, los juzgadores de instancia en el considerando 6.1 de su fallo afirman que es una *"acción que no requiere reclamación previa ante la administración tributaria seccional, o menos aún requiere algún tipo de negativa al reintegro o devolución"*, en evidente inobservancia de lo que disponen las normas referidas, tanto más la determinación del avalúo de un bien inmueble, así como la actualización de los avalúos y los catastros siguen el trámite propio previsto en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización,

COOTAD, artículos 495[2] y 496[3]. **6.2.6.-** La casacionista reclama también la falta de aplicación del artículo 308 del COGEP señalando que en el proceso de naturaleza contencioso tributaria era obligación jurídica del accionante adjuntar la resolución administrativa que niega el reclamo de pago indebido. El artículo 308 ibídem establece los requisitos de la demanda, entre los cuales ordena que se adjunte la copia de la resolución, del acto administrativo, del contrato o disposición impugnados con la razón de la fecha de su notificación; en tanto, el artículo 313 del mismo cuerpo legal al establecer el contenido de la sentencia dispone que: *"(...) En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado,* ***se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado****."*. (El resaltado nos pertenece). En tal virtud, queda claro para esta Sala especializada que para la interposición de la acción directa de pago indebido, la normativa le exige la resolución administrativa que niegue el reclamo de la obligación tributaria. **6.2.7.-** Ahora bien, el artículo 268 del COGEP en su numeral 1 determina que el recurso de casación procede cuando el fallo impugnado incurra en falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado el proceso de nulidad insanable o causado indefensión y que hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 revela un conjunto de garantías inherentes al derecho al debido proceso, siendo una de ellas, la observancia del trámite propio de cada procedimiento ante el juez competente, al señalar: *"Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen*

2 Art. 495 del COOTAD.- "Avalúo de los predios.- El valor de la propiedad sé establecerá mediante la suma del valor del suelo y, de haberlas, el de las construcciones que se hayan edificado sobre el mismo. Este valor constituye el valor intrínseco, propio o natural del inmueble y servirá de base para la determinación de impuestos y para otros efectos tributarios, y no tributarios. Para establecer el valor de la propiedad se considerará, en forma obligatoria, los siguientes elementos: a) El valor del suelo, que es el precio unitario de suelo, urbano o rural, determinado por un proceso de comparación con precios unitarios de venta de inmuebles de condiciones similares u homogéneas del mismo sector, multiplicado por la superficie del inmueble; b) El valor de las edificaciones, que es el precio de las construcciones que se hayan desarrollado con carácter permanente sobre un inmueble, calculado sobre el método de reposición; y, c) El valor de reposición, que se determina aplicando un proceso que permite la simulación de construcción de la obra que va a ser avaluada, a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil. Las municipalidades y distritos metropolitanos, mediante ordenanza establecerán los parámetros específicos que se requieran para aplicar los elementos indicados en el inciso anterior, considerando las particularidades de cada localidad. Los avalúos municipales o metropolitanos se determinarán de conformidad con la metodología que dicte el órgano rector del catastro nacional georreferenciado, en base a los dispuesto en este artículo.".

3 Art. 496 del COOTAD.- "Actualización del avalúo y de los catastros.- Las municipalidades y distritos metropolitanos realizarán, en forma obligatoria, actualizaciones generales de catastros y de la valoración de la propiedad urbana y rural cada bienio. A este efecto, la dirección financiera o quien haga sus veces notificará por la prensa a los propietarios, haciéndoles conocer la realización del avalúo. Concluido este proceso, notificará por la prensa a la ciudadanía, para que los interesados puedan acercarse a la entidad o acceder por medios digitales al conocimiento de la nueva valorización; procedimiento que deberán implementar y reglamentar las municipalidades. Encontrándose en desacuerdo el contribuyente podrá presentar el correspondiente reclamo administrativo de conformidad con este Código.".

*derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 3. [¼] Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento¼º*. En la sentencia No. 740-12-EP/20 expedida el 7 de octubre de 2020 (párrafos 27 y 28), la Corte Constitucional manifestó que la precitada garantía *ª constituye [una] garantía impropiaº*, por lo que su sola inobservancia no implica una transgresión del derecho al debido proceso. En este sentido, para que se configure su vulneración se deben cumplir dos requisitos, a saber: *ª (i) la violación de alguna regla de trámite y (ii) el consecuente socavamiento del principio del debido proceso.º* ; de ahí que en la causa en estudio, se advierte una infracción al procedimiento establecido para la interposición de la acción directa de pago indebido, es decir, la violación de la regla del trámite propio de dicha acción, que como consecuencia vulnera el principio del debido proceso, de tal forma que se ha causado indefensión a la demandada al haberse interpuesto una acción de pago indebido en la cual se resolvió sobre el valor del avalúo de un bien inmueble y, en ese sentido, se observa que se ha desnaturalizado el procedimiento de la acción directa de pago indebido con evidente angustia al derecho a la defensa no solo al inobservar las reglas de trámite que en su juridicidad afecta al debido proceso en la garantía de defensa, cuyo ejercicio importa la posibilidad de tener una oposición (aunque sea negativa pura y simple) de coherencia entre la naturaleza de acción y la pretensión propuesta tanto en tiempo como en la forma lo cual, tiene que ser asegurada por el juzgador, y de ello es que se encuentra estrechamente vinculada a su vez, a la seguridad jurídica[4] entendida esta como el deber del Tribunal de única instancia de brindar certeza y aplicar normas previas y claras reguladas en el ordenamiento jurídico. Finalmente, esta Sala especializada considera necesario reiterar desde una perspectiva sistemática que la inobservancia de la regla del trámite con la consecuente vulneración del principio al debido proceso, ha provocado indefensión a la demandada pues constituye un obstáculo no razonable para la prosecución de la causa, lo cual ligada a su vez, a las garantías constitucionales del cumplimiento de normas y derechos de las partes (art. 76.1 CRE), así como al acceso a la justicia previsto en el artículo 75 ibídem, tanto más que toda autoridad administrativa o judicial está en la obligación de aplicarla de manera directa, conforme la exigencia prevista en el artículo 426 de la propia Carta Fundamental. En tal virtud, corresponde aceptar el recurso de casación interpuesto con fundamento en el caso 1 del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los artículos 307 del Código Tributario, 308 y 321 del COGEP, con lo cual resulta innecesario proceder con el análisis de los casos segundo y quinto también alegados.

**7.- Decisión**

4 Sentencia No. 168-19-EP/ párr. 28

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

**7.2.-** CASAR el fallo dictado el 11 de septiembre de 2023, a las 12h05, por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00198, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 273 numeral 1 del COGEP se declara la nulidad del proceso hasta el auto de admisión de la demanda a fojas 131 inclusive, del expediente de instancia y se ordena remitir el proceso al Tribunal de origen, a fin de se continúe la sustanciación de la causa en arreglo a derecho.

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

**7.4.-** Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL**

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

**CONJUEZ NACIONAL (E)**

FUNCIÓN JUDICIAL

263791410-DFE

Juicio No. 13802-2019-00198

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 12 de junio del 2025, las 17h02. VISTOS.- Agréguese al expediente el escrito de fecha 6 de junio de 2025, 12h35, presentado por el GAD Municipal del cantón Manta. Una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de fecha 4 de junio de 2025, las 8h27, y transcurrido el término legal señalado para el efecto, se procede a resolver lo solicitado por la parte actora en los siguientes términos: Antecedentes.- 1.- La abogada Andrea Moya Hidalgo, procuradora judicial de INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, en escrito de 2 de junio de 2025, 14h08, interpone recurso horizontal de ampliación de la sentencia dictada el 28 de mayo de 2025, 16h45, en el que manifiesta: ª10. En este sentido, el recurrente planteó su recurso bajo 3 casos, mismos que constan en la delimitación del problema jurídico establecido por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Al respecto, esta Sala se pronunció exclusivamente respecto del caso 1, omitiendo pronunciarse sobre los casos segundo y quinto bajo la narrativa de que @esulta innecesario proceder con el análisis de los casos segundo y quinto también alegados©(...). 12. En virtud de lo cual, resulta evidente que la providencia recurrida debe ser ampliada ya que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia no ha resuelto el caso segundo y quinto establecidos por la casacionista. Por lo cual, solicitamos que se proceda con la ampliación respectiva. (...) 22. Por lo tanto, se solicita a su autoridad ampliar la sentencia recurrida respecto a la incompatibilidad de los casos casacionales primero, segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, que constan en el recurso de casación interpuesto por el Gobierno autónomo Descentralizado del cantón Manta dentro del proceso judicial No. 13802-2019-00198.º. 2.- En providencia de fecha 4 de junio de 2024, 8h27, el doctor Diego Gordillo Cevallos, en su calidad de Juez Nacional encargado, ponente en la causa, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte. 3.- Corrido traslado con el recurso horizontal interpuesto, la contraparte da contestación y afirma que ªel análisis progresivo caso por caso de los cargos casacionales expuestos por esta municipalidad, fue aceptado por la parte accionante en la audiencia de fundamentación del recurso de casación, no pudiendo en el peor de los escenarios beneficiarse de su propia negligencia.º, y solicita se rechace el recurso de ampliación interpuesto. 4.- Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de ampliación en los siguientes términos: En lo principal, se realizan las siguientes consideraciones: PRIMERO.- El recurso de ampliación se encuentra previsto en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: ª(...) La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.º; y, en el artículo 255 segundo inciso del Código ibídem, que establece: ªLa solicitud de

aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.º. SEGUNDO.- El recurso de ampliación procede cuando no se ha resuelto alguno de los puntos controvertidos y respecto de este pedido, la recurrente solicita que se amplíe el fallo en virtud de que considera que no se ha resuelto el caso segundo y quinto también propuestos por la casacionista, asimismo, respecto de la incompatibilidad de los casos primero, segundo y quinto del artículo 268 del COGEP. En este sentido, y sin que implique una ampliación del fallo, esta Sala especializada recalca que en el considerando 6.1 del fallo, se señala que se ª iniciará el análisis con el caso primero y en caso de no prosperar, continuará con el análisis de los casos segundo y quintoº. Así pues a fin de atender el recurso horizontal solicitado es menester reflexionar que el artículo 273 del COGEP dispone que cuando se trata de casación por infracción de normas procesales, se declarará la nulidad y se dispondrá remitir el proceso al órgano judicial al cual corresponda conocerlo, a fin de que continúe sustanciando la causa conforme a derecho desde el punto en el que se produjo la nulidad; de tal forma que, al haber prosperado el recurso interpuesto con amparo el caso 1 del artículo 268 del COGEP, correspondía estar a lo dispuesto en el artículo 273 ibídem, conforme así lo dispuso esta Sala especializada, visto que existe un orden lógico para el estudio de las mismas. y dada las particularidades del caso, esto es al haber prosperado el caso primero (vicio in procedendo) con los efectos jurídicos que aquello implica, esto es la nulidad de la sentencia (supuesto excepcional)[1], de ello, no corresponde por tanto realizar análisis sobre los casos segundo y quinto,[2] puesto que de estar a lo solicitado por la recurrente en su pedido de ampliación, la Sala estaría pronunciándose sobre asuntos de fondo (yerros de derecho), a sabiendas de la nulidad de la sentencia ya declarada, es decir de estar a la tesitura de procuradora judicial de INMOBILIARIA COSTAZUL S.A. INMOCOSTAZUL, se expondría a estos juzgadores de casación, al estudio de asuntos de fondo, ergo anticipar criterio sobre la base de una competencia que ha sido ya recuperada por el Tribunal de instancia por efecto de la nulidad de la sentencia declarada, lo cual a todas luces hiere la lógica jurídica y el carácter autónomo de los efectos de cada una de las causales previstas en el art. 268 y 273.1 del COGEP que regulan el recurso de casación. TERCERO.- Por lo que, este Tribunal ha resuelto lo que correspondía conocer a esta instancia de casación; y se observa que en la sentencia se han resuelto los puntos relevantes controvertidos, es decir se han contemplado los presupuestos fácticos y jurídicos que fueron sometidos a decisión, por lo que la petición formulada carece de fundamento, y no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 253 antes citado. Por lo anterior, se rechaza el pedido de ampliación interpuesto. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.- VOTO SALVADO DE LA JUEZ NACIONAL DE LA SALA ESPECIALIZADA DE LO

1 Corte Constitucional del Ecuador: Sentencias 912-20-EP/24, de 11 de abril de 2024, párr.25; Sentencia 42-18-EP/23 , párrs 28,29 y 30

2 Ver auto de aclaración a sentencia de 18 de septiembre de 2002 (caso Brito Coronel, Primera Sala de lo Civil y Mercantil; GJS.XVII. Auto de Aclaración, 17 de octubre de 2022. Pág.3063)

CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, DOCTORA ROSANA MORALES ORDÓNEZ.- Se deja constancia de que la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional, no suscribió el fallo sobre el cual se ha presentado el recurso de ampliación, motivo por el cual suscribe el presente auto al haber asumido su despacho y competencia.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL**

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**JUEZA NACIONAL**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

262379945-DFE

Juicio No. 09501-2019-00321 RESOLUCION 384-2025

**JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)**

**AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 28 de mayo del 2025, las 16h49.

**Lectura de fácil comprensión**

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido una errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario, por cuanto la recurrente parte de hechos que no han sido probados en la sentencia de instancia para sostener sus repudios, situación que contraviene los efectos del caso invocado, razón por la cual se resolvió no casar el fallo impugnado.

**VISTOS:** El abogado Biaron José Cevallos Jaramillo, Procurador Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 10 de septiembre de 2020, a las 12h02, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00321. De ello, frente a la verdad procesal se tiene lo siguiente:

**1.- COMPETENCIA.- 1.1.-** La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ),* artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 07 de

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

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

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

febrero de 2025, a las 15h52 (fj. 25 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa, a su vez, mediante acta de sorteo de 19 de mayo de 2025, a las 15h00, se encargó al Dr. Marco Albán Zambonino, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordóñez, desde el 24 hasta el 30 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** 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, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

**2.- VALIDEZ PROCESAL.-** De la revisión al proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día lunes 26 de mayo de 2025, a las 14h45.

**3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.-** El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron los puntos de controversia y objeto del debate, en los siguientes términos: ***ª 1) Establecer si es procedente la sanción por contravención impuesto a la parte actora por la Administración Aduanera; y 2) Establecer si la Administración Aduanera incurrió en falta de motivación para resolver el proceso de contravención.º*** [sic] (fj. 510 exp. de instancia). **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en sentencia de 10 de septiembre de 2020, a las 12h02, resolvió: *ª (...) declarar con lugar la acción de impugnación deducida por CARLOS MARCELO MOROCHO DUQUE, por los derechos que Representa del CONSORCIO MALECÓN DE BALLENITA IMSE-2016, en contra del Director Distrital de Aduana de Guayaquil, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal de la Resolución impugnada y su antecedente. En virtud de que la demanda ha sido aceptada en su totalidad, en base a lo previsto en el penúltimo inciso del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos, se dispone que, una vez que se encuentre ejecutoriada la presente sentencia, se proceda a la devolución de la suma que ha sido rendida por concepto de caución para suspender los efectos*

*del acto impugnado que se encuentra a fojas 297 del proceso judicial. (...)º* [sic] (fj. 512). **3.3.-** El Procurador Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador *(en adelante solo SENAE, autoridad o administración aduanera, o, entidad o institución demandada)*, interpuso recurso de casación fundamentado en el caso 4 del artículo 268 del COGEP, por los cargos de falta de aplicación y errónea interpretación de determinadas normas de derecho sustantivo (fjs. 514 a 518), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 07 de octubre de 2020, a las 08h20 (fj. 519), quienes dispusieron se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para la tramitación correspondiente.

**4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.-** Mediante auto de 23 de octubre de 2024, a las 15h13 (fj. 4 exp. casacional), el Dr. Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso, disponiendo que el mismo sea completado conforme lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 267 del COGEP, debiendo precisar la relación entre los fundamentos de cada cargo con las normas jurídicas que estima infringidas, y cómo fueron determinantes los vicios en la parte dispositiva de la sentencia. **4.1.2.-** Por lo que, a través de escrito presentado el 29 de octubre de 2024, a las 16h22 (fjs. 6 a 8), el recurrente presentó su escrito de complementación, en el que manifiesta que los jueces distritales no aplicaron las normas sustanciales que habrían permitido dilucidar la contienda, esto es, que el fallo recurrido adolece de falta de aplicación de los artículos 175 y 190 literal j) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones *(léase también COPCI)*, mas no ahonda ni propone ninguna clase de argumentación adicional sobre los yerros acusados, con lo cual considera que ha dado cumplimiento a lo dispuesto por el prenombrado Conjuez de esta Sala. **4.1.3.-** Consecuentemente, en auto de 06 de noviembre de 2024, a las 12h27 (fjs. 10 a 15), el Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, examinó la aclaración solicitada, de la cual al analizar su contenido, admitió el recurso de casación interpuesto exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, bajo el cargo de errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario, dado que sobre el repudio de falta de aplicación, se señala que no se verificó formalmente la proposición de los presupuestos mínimos de fundamentación del recurso para que prospere el cargo, ni se indicaron con claridad las razones por las que debían ser aplicadas dichas normas sustantivas para dar solución al asunto controvertido; por lo cual, al haberse admitido parcialmente el recurso de casación, el Conjuez dispuso su traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y la remisión del proceso a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con la sustanciación respectiva.

**4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.-** Mediante escrito de fecha 01 de octubre de 2020, a las 10h54, el Abg. Bairon José Cevallos Jaramillo, invocando la calidad de Procurador Judicial del SENAE, conferida por el Ing. Rodolfo Antonio Arce Ramirez, Director Distrital de Guayaquil del SENAE de aquel entonces, conforme lo tiene acreditado en la documentación constante a fojas 459 y 460 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra del fallo de 10 de septiembre de 2020, a las 12h02, emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, fundamentando su recurso en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que se incurrió en la falta de aplicación y en la errónea interpretación de normas de derecho sustantivo; sin embargo, acorde a lo señalado en el considerando 4.1. que antecede en esta sentencia, el análisis por parte de este Tribunal Casacional, se ceñirá estrictamente al cargo y caso admitidos por el Conjuez Nacional, esto es, el caso quinto del artículo 268 del COGEP por cargo de errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario. **4.2.2.-** En ese contexto, el casacionista comienza su escrito por resaltar la importancia del derecho a la seguridad jurídica, contenido en el artículo 82 de la Constitución que transcribe textualmente, mencionando que es deber de los órganos de administración de justicia el respetar y garantizar el cabal cumplimiento del ordenamiento jurídico, la observancia de los preceptos jurídicos en los elementos fácticos que se subsumen y el cumplimiento de los efectos jurídicos previstos en las normas legales vigentes, de lo cual acusa que en el fallo recurrido se produjo una inobservancia de la ley por parte del Tribunal de instancia al poseer ±según sus palabras± un contenido desafortunado y arbitrario, por lo cual alega que la sentencia violenta sus derechos constitucionales al debido proceso en su dimensión material, a la tutela judicial efectiva y esencialmente a la seguridad jurídica, habiéndose transgredido el respeto a las garantías básicas establecidas en la Constitución. **4.2.3.-** Acto seguido, cita la norma sustantiva que estima infringida y relata los antecedentes procesales de la causa, realizando a la par una transcripción textual desde el numeral 7.3) hasta el 7.7) de la sentencia recurrida, para señalar que en este último, los jueces distritales habrían interpretado erróneamente el artículo 132 del Código Tributario, al haber manifestado que: *ª(...) la facultad sancionadora de la Administración Aduanera tiene la salvedad cuando la transgresión de la norma obedezca a error conforme los dispone el Art. 132 del Código Tributario, como ocurrió en este caso (...)º* (fj. 517), indicando que dicha norma no se refiere a la presunción de conocimiento, es decir, que se presume que los administrados o contribuyentes conocen las leyes penales tributarias, por lo cual sostiene que no cabía invocar tal artículo, puesto que éste no dispone el desconocimiento de dichas normas como excusa para sostener que esta transgresión a la norma obedece a un error, culpa, dolo o a instrucciones expresas de los funcionarios de la administración tributaria, tanto más que indica que no fue probado que algún empleado de la autoridad aduanera haya aceptado de forma expresa que se configuró error, culpa o dolo para que no haya existido la transgresión a la norma. **4.2.4.-** En esa línea, menciona que del análisis del Tribunal *A quo*

se comprobó que se excedió el plazo autorizado de permanencia de las mercancías amparadas en la DAI No. 028-2016-20-00525645, en otras palabras, que evidentemente se produjo la transgresión a la norma; no obstante, los juzgadores habrían considerado que dicha infracción no es imputable al contribuyente sino que corresponde a un error del sistema ECUAPASS (manejado por la misma administración aduanera), de lo cual sostiene que el inconveniente surgió a raíz de que en el ECUAPASS se reflejaba al señor Marcelo Morocho Duque como representante legal del Consorcio Malecón de Ballenita IMSE 206, mas no al Consorcio mismo como tenedor de los vehículos, es decir, que el error analizado sería completamente atribuible al contribuyente y no al SRI ni al SENAE, dado que el mentado sistema no reflejaba al Consorcio como tenedor de los vehículos, sino que correspondía a un error del usuario por no haberlo registrado de forma correcta en el SRI. **4.2.5.-** Finalmente, alega que al no haber existido instrucción expresa de parte de los funcionarios del SRI, los jueces realizaron una interpretación errónea del contenido del artículo 312 del Código Tributario, destacando la trascendencia del vicio en que si se hubiese interpretado de forma correcta la norma sustantiva, se hubiera establecido que no existió pronunciamiento expreso en el que se determine algún error, por lo que el fallo habría ratificado la sanción impuesta por haber sido excedido el plazo de permanencia de las mercancías. **4.2.6.-** Concluye su escrito de interposición del recurso, con la siguiente petición: *ª(...) Por las consideraciones precedentes, solicito a ustedes señores Jueces, se dignen calificar el presente recurso de casación, interpuesto dentro del término de ley y cumpliendo con las formalidades del Art. 267 del COGEP, disponiendo que el presente proceso pase a conocimiento y resolución del Superior, para que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actuando en justo derecho, CASE la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, notificada con fecha 11 de septiembre de 2020, dentro del juicio de impugnación No.* ***09501-2019-0321****. (...)º* [sic] (fj. 518 exp. de instancia).

**4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el mismo día, 16 de diciembre de 2024, a las 11h11 y 11h12 respectivamente (fjs. 17 a 24 exp. casacional), comparece la Dra. Rosa Inés Andrade Rodríguez, en su calidad de Procuradora Judicial del Consorcio Malecón de Ballenita IMSE - 2016 *(en adelante solo Consorcio Ballenita, importador, contraventor o parte actora)*, conforme lo tiene acreditado en la documentación que obra en autos de foja 468 a 475 del expediente de instancia, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera: **4.3.2.-** Para contrarrestar los argumentos de la entidad recurrente, inicia por transcribir la sustentación del recurso de casación, así como parte de la sentencia de instancia desde el numeral 7.4) al 7.6) destacando ciertos elementos fácticos de la misma, de los cuales señala que la

aseveración de la autoridad aduanera en referir que: *ª(...) el sistema ECUAPASS reflejaba al representante Legal del Consorcio Malecón de Ballenita IMSE 206 Sr. MARCELO MOROCHO y NO al Consorcio como tenedor de los Vehículos (...)º* no tendría asidero legal en virtud de los siguientes motivos que transcribe del fallo: *ª(...) ✔ el CONSORCIO MALECÓN DE BALLENITA IMSE-2016 al realizar la transmisión en el sistema Ecuapass de la declaración aduanera N° 028-2016-20-00525645, tuvo que vincular las subcategorías en el SRI de los dos camiones Marca Mixer Hormigoneras usadas, de modelos DM690S, para cumplir con el contrato N° 020-AJM-2016, ✔ Una vez que* ***culminó*** *el referido Contrato, dentro del término legal, se debe hacer un cambio de obra y de beneficiario, por lo que se debe vincular las subcategorías en el SRI de los dos camiones Marca Mixer Hormigoneras usadas, de modelos DM690S, al RUC* ***2490023200001 que le corresponde al nuevo beneficiario que, en el presente caso es*** *el Consorcio Vial Colonche-2018 (...)º* [sic] (fjs. 18 y 22 reverso exp. casacional), razón por la cual indica que el problema no se debía a un error del RUC (como error de nombres) sino que correspondía a la vinculación de la subcategoría de cada camión, es decir, enlazar al nuevo beneficiario en la ventanilla única para que tanto el SRI como el SENAE puedan constatar dicha información. **4.3.3.-** Finalmente, sostiene que el reporte sobre el error de validación fue informado por funcionarios que atienden el portal de Mesa de Servicio, lo cual inclusive consta en el informe técnico suscrito por la Ing. Karina Toala Rivera, quien habría comunicado que el SENAE no cuenta con un historial de cambios que realiza el SRI a la información de subcategorías; recalcando por otra parte que, la autoridad aduanera refiere la existencia de un lapsus calami por un error de tipeo de los juzgadores, lo cual no alteraría de ninguna manera el sentido de la sentencia. **4.3.4.-** Concluye su escrito con la siguiente pretensión: *ª(...) Por lo expuesto, no procede que se case la sentencia emitida por el Tribunal Adquem, dentro del Juicio Nro. 09501-2019-00321. (...) De conformidad con los artículos 4, 41 y 86 numeral 3) del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), se solicita que la Audiencia Oral sea realizada a través de comunicación telemática o videoconferencia en la ciudad de Guayaquil debiendo solicitar la práctica y diligencias respectivas para su realización, conforme lo establece la norma legal invocada (...)º* [sic] (fjs. 19 y 23 exp. de Casación).

**5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.-** Frente a los argumentos esgrimidos por la institución casacionista, corresponde determinar si la sentencia recurrida ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario.

**6.- ANÁLISIS.-** Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido parcialmente por el Conjuez Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

**6.1.- Determinación de causales.-** El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP que dispone: *ª 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* . Se tiene entonces que, el numeral quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria[2] y que por lo tanto, su planteamiento debe ser analizado a partir de los hechos dados por probados en la sentencia.

**6.2.- Conceptualización doctrinaria.-** Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo manifestado por el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ªLa casación en materia civilº, manifiesta que consiste en: *ª (...) El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho (...)º* [3]. Al respecto, acerca del entendimiento de la errónea interpretación, tenemos que el jurista Luis Tolosa manifiesta: *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º* .[4]

**6.3.- Normas aplicables al caso.-** La norma de derecho que el recurrente estima infringida en la presente causa es la siguiente: **6.3.1.-** Código Tributario: *ª Art. 312.- Presunción de conocimiento.- Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración*

2 Art. 270 inc. 4to del COGEP, que establece: *" Art. 270.- Admisibilidad del recurso. (Sustituido por el Art. 43 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- (...) No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. (...)"*

3 Cueva Carrión, Luis (2011). La casación en materia civil, Ediciones Cueva Carrión, Quito, Ecuador, pág. 226.

4 Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar - Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 361.

*tributaria.º (sic)*

**6.4.- Estudio del caso en cuestión.-** En relación al recurso de casación planteado por la entidad demandada por el caso señalado, se considera lo siguiente:

**6.4.1.-** Resulta relevante tener presentes los objetos de controversia señalados en la sentencia y fijados por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, mismos que se encuentran transcritos textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. En ese sentido, es trascendental destacar de manera sucinta que en base a los argumentos expuestos en el considerando 4.2.- y subsiguientes que anteceden, en el presente recurso se acusa una errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario, por cuanto la administración aduanera estima que los jueces de instancia, a pesar de reconocer el cometimiento de una contravención por parte de la actora, debido a que ésta habría excedido el plazo autorizado de permanencia de mercancías, determinaron que tal cuestión era atribuible al SENAE por cuanto existía una falla de validación en el sistema ECUAPASS, eximiendo así de responsabilidad al Consorcio Ballenita al haber aplicado el artículo 312 del Código Tributario, sin que haya constatado tampoco ninguna clase de pronunciamiento expreso del error de parte de algún funcionario del SRI, en virtud de lo cual radicaría la trascendencia del vicio en la parte dispositiva del fallo.

**6.4.2.-** Frente a aquello, para iniciar el análisis del cargo alegado, cabe mencionar que en el caso de estudio se ha propuesto el caso quinto que contiene los errores *in iudicando*, por lo que se debe partir de los hechos probados y los no controvertidos sin que sea pertinente la valoración de prueba, conforme se estableció previamente en el considerando 6.1.- de esta sentencia, teniendo como tales los siguientes: **i)** El Consorcio Malecón de Ballenita IMSE - 2016, ingresó dos camiones marca Mixer hormigoneras dentro del régimen especial de admisión temporal, para la reexportación en el mismo estado con declaración aduanera y refrendo para cumplir con el Contrato No. 020-AJM-2016, con la finalidad de construir un sector del Malecón de Ballenita, en la provincia de Santa Elena, cuya fecha máxima de permanencia era el 19 de septiembre de 2018 (§ 7.4), fjs. 510 vta. y 511 exp. de instancia); **ii)** El 15 de agosto de 2018, el Consorcio Ballenita realizó la transmisión para realizar el traspaso de obra y cambio de beneficiario en el sistema informático ECUAPASS, el cual arrojó un error que no permitió convalidar la compensación de traspaso de obra y cambio de beneficiario, habiendo sido verificado dicho error de validación según lo descrito en el informe técnico suscrito por la Ing Karina Toala Rivera (§ 7.5), fj. 511); **iii)** La parte actora acudió ante el Servicio de Rentas Internas, ingresando dos peticiones los días 04 y 24 de septiembre de 2018 mediante las cuales explicaba los incidentes en el portal ECUAPASS, ante lo cual el 28 de septiembre de 2018 el SRI contestó y

notificó el código de vinculación del RUC del importador con el código de subcategoría 155292 (§ 7.6), fj. 511); **iv)** El exceso en el plazo autorizado de permanencia de las mercancías amparadas en la DAI No. 028-2016-20-00525645, no es imputable a la parte actora, puesto que se demostró que obedece a un error de validación del sistema ECUAPASS manejado por la misma SENAE (§ 7.7), fj. 511 vta.). De tal manera que, cabe proseguir con el estudio del caso invocado, al tenor de las siguientes reflexiones:

**6.4.3.-** En primer lugar, es necesario precisar que respecto de la alegación del recurrente contenida en el numeral 4.2.3.-, acerca de que el Tribunal *A quo* expresó que: *ª(...) la facultad sancionadora de la Administración Aduanera tiene la salvedad cuando la transgresión de la norma obedezca a error conforme los dispone el* ***Art. 132 del Código Tributario****, como ocurrió en este caso. (...)º* (fj. 511 reverso, lo resaltado es añadido), y que en dicha parte del fallo se contempla una imprecisión de parte de los juzgadores al invocar la norma con el número de artículo 132 del Código Tributario, en lugar de 312, es de manifestar que tal particular responde a un *lapsus calami* o un error de redacción, pues dentro del mismo apartado en el cual se hace referencia a este precepto normativo, consta transcrito, interpretado y aplicado el artículo 312 del Código Tributario, situación que inclusive fue expresamente reconocido por parte de la autoridad aduanera en su escrito de complementación del recurso, por lo que de ninguna manera merma el sentido de la resolución de instancia y que por tanto no conlleva una afectación directa en la parte dispositiva del fallo, por lo tanto, tal aseveración es desechada.

**6.4.4.-** Ahora bien, acerca del vicio acusado sobre la errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario, conforme fue advertido con antelación, esta norma sustantiva se encuentra interpretada y aplicada en el numeral 7.7) del fallo recurrido, lo cual en efecto abarca el cumplimiento del primer requisito para que prospere el cargo invocado; no obstante, de dicha parte de la sentencia no se advierte ninguna clase de apreciación o interpretación errada que contraríe las disposiciones de sus enunciados jurídicos, puesto que los jueces han entendido el alcance correcto del presupuesto normativo respecto de que, ninguna persona puede alegar el desconocimiento de las leyes penales tributarias como excepción de su responsabilidad al cometer una contravención tributaria, con la salvedad en aquellos casos en los que la transgresión se derive de un error, culpa, dolo o instrucción expresa de parte de algún funcionario de la administración tributaria.

**6.4.5.-** En ese contexto, se observa que de los reproches efectuados por la parte casacionista sobre la presunta configuración del yerro jurídico, es posible deducir que el SENAE hace referencia a cuestiones que no han sido probadas dentro del fallo de instancia para sustentar sus argumentos, dado

que según los hechos probados en sentencia ±plasmados en el considerando 6.4.2.- que antecede± los cuales conforme la técnica casacional y a la luz del caso alegado, comporta que se encuentran plenamente aceptados por las partes, se verifica que de la prueba practicada y valorada, los jueces distritales arribaron a la conclusión de que la transgresión aduanera por haberse excedido el plazo autorizado para la permanencia de mercancías, corresponde a un error del sistema ECUAPASS y a una falta de coordinación entre las entidades gubernamentales del SENAE y el SRI, situación que resulta inalterable por parte de esta Sala, pues el caso 5 del art. 268 del COGEP propuesto, no le alcanza a la pretensión de la casacionista de que sean acogidos otros hechos referentes a que la responsabilidad era atribuible al Consorcio Malecón de Ballenita, puesto que para atender favorablemente esta aspiración, necesariamente importa la necesidad de apreciar de modo distinto las pruebas que han sido ya valoradas en instancia, por ello al argumentar el casacionista que el error era únicamente imputable al usuario por no haber realizado oportunamente la transmisión de obra y cambio de beneficiario de los vehículos importados, además de no registrar correctamente su RUC con el código de la subcategoría en el SRI, como ±en efecto± así lo sostuvo en la interposición de su recurso de casación (ver § 4.2.4.- y 4.2.5.-), lo que refleja en su lugar, es el anhelo de la administración aduanera de que en esta sede casacional, se revaloricen los medios probatorios para que sea admitida su postura frente a la norma que estima infringida, lo cual se encuentra expresamente vedado por la ley conforme fue advertido con anterioridad.

**6.4.6.-** Así las cosas, dada la naturaleza técnica, rigurosa y extraordinaria del recurso de casación, y en estricto apego a los hechos dados por probados en la sentencia recurrida, toda vez que el cargo formulado dentro del recurso interpuesto responde a argumentos tendientes a una revaloración probatoria, y partiendo que conforme la técnica casacional la erronea interpretación implica que la norma es la que gobierna y aplicable al caso en cuestión, más ha sido entendida en un alcance distinto por los juzgadores, no se aprecia tampoco cual habría sido la interpretación asertiva a la norma, cuando más bien de los argumentos vertidos por el recurrente, parecería que lo que refuta es que no le seria aplicable la misma por no haberse acreditados los presupuestos que la regula, denotando así mas bien una evidente inconformidad por parte de la institución recurrente, con la subsunción de los elementos fácticos efectuada por los juzgadores distritales, quines han abarcado todas las pruebas presentadas por dicha parte procesal, por lo que este Tribunal Casacional corrobora que ±en la forma en la que fue propuesto± no se configura el yerro de errónea interpretación del artículo 312 del Código Tributario, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, sin que ello implique que ±de manera alguna± nos encontremos de acuerdo o no con el razonamiento por parte del Tribunal de instancia, debiendo esclarecerse que, las alegaciones propuestas encuentran su causal autónoma para que puedan ser debidamente analizadas bajo la luz del caso y cargo que ameriten, debiendo éstas ser

asertivamente propuestas acorde a la pretensión que se persigue, en virtud de que no le corresponde a esta Sala suplir tales deficiencias técnicas a la hora de interponerse un recurso de casación.

**7.- DECISIÓN.-** Por los fundamentos que anteceden, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº, **RESUELVE**:

**7.1.-** NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 10 de septiembre de 2020, a las 12h02, en el proceso judicial No. 09501-2019-00321.

**7.2.-** Continúe actuando como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente.

**7.3.-** Sin costas ni honorarios que regular.

**7.4.-** Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente a la sala especializada de origen.

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

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
**JUEZ NACIONAL**



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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 11804-2019-00331 RESOLUCION 385-2025

262415907-DFE

**JUEZ PONENTE: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO, JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)**

**AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, jueves 29 de mayo del 2025, las 10h01.

**Resolución de fácil lectura**

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que en el fallo impugnado sí se realiza una valoración probatoria, de tal forma que del fallo se desprende que se ha probado que el actor no fue notificado en legal y debida forma con la Liquidación de Pago por Diferencias del ejercicio económico 2015, en virtud de no haberse suscrito el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos; por tanto, no se observa una falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, y ha resuelto no casar el fallo impugnado.

**VISTOS:** El abogado Claudio Renato Galarza Viera, procurador judicial legitimado por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 6 de abril de 2021, las 11h12, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, en el juicio de impugnación No. 11804-2019-00331.

**1.- Competencia.- 1.1.-** La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas

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

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

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 07 de febrero de 2025, a las 16h40 (fj. 50 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa; a su vez, mediante acta de sorteo de 19 de mayo de 2025, a las 15h01, se encargó al Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordoñez, desde el 24 hasta el 30 de mayo de 2025, asumiendo también la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** 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, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Albán Zambonino, Juez Nacional Encargado; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

**2.- Validez procesal.-** De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 28 de mayo de 2025, a las 15h00.

**3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.-** De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *"Determinar si procede declarar la nulidad de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 11201906500964206 del Impuesto a la Renta del período fiscal 2015, librada por el Servicio de Rentas Internas en contra del actor."*. (fs. 979 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo antes referido resolvió que: *"acepta la demanda y declara la nulidad de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 11201906500964206 del Impuesto a la Renta del período fiscal 2015, librada por el Servicio de Rentas Internas en contra del actor."*. (fs. 988 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de

fecha 22 de noviembre de 2022, 15h20, el procurador judicial legitimado por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por la falta de aplicación de los preceptos aplicables a la valoración de la prueba, previstos en el artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos, lo que conllevó la equivocada aplicación del artículo 139 numeral 2 y 107 del Código Tributario y, a la no aplicación del numeral 7 del artículo 107 y 90 del Código Tributario. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 23 de noviembre de 2022, a las 14h40, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 5 de abril de 2024, las 9h42, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en su calidad de Conjueza de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *"OCTAVO: RESOLUCIÓN: Por las consideraciones expuestas, y de conformidad con lo previsto por el artículo 270 del COGEP, se resuelve: 8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado por el Director Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, por intermedio de su procurador judicial, abogado Claudio Galarza Viera, por los siguientes cargos al amparo del caso cuarto del artículo 268 del COGEP: 8.1.1. falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en el artículo 164 del COGEP, lo que condujo a la equivocada aplicación de los artículos 139.2 y 107 (numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9 y 10) del Código Tributario; y, a la no aplicación del artículo 107.7 del Código Tributario; y, 8.1.2. falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en el artículo 164 del COGEP, lo que condujo a la no aplicación del artículo 90 del Código Tributario."*. (fs. 31 a 33 vuelta expediente de casación).

**4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.-** La casacionista para fundamentar su recurso identifica el medio de prueba en el que se ha infringido la norma que regula la valoración de la prueba, señalando el oficio No. DZ7-AC00GEC20-00000007 de 24 de enero de 2020, cuyo asunto establece la ©certificación contribuyente Nixon Rolando Bravo Bravo© cuya prueba estaba precisamente relacionada a acreditar que el contribuyente aceptó el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos. A continuación cita el punto 6.3. de la sentencia recurrida y menciona que en dicha parte de la sentencia se establece por el Tribunal A quo, el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos y, señala en primera instancia que el SRI no ha introducido prueba alguna que demuestre lo contrario; y, luego se refiere al oficio de 24 de enero de 2020, estableciendo a manera de conclusión que se entiende por el análisis y valoración de dicha prueba, que el referido oficio no aporta información alguna, configurándose a su decir, la equivocada aplicación de normas sustantivas. (fs. 1103 vuelta y 1104 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que de la parte transcrita de la

sentencia se advierte que se ha equivocado la aplicación del segundo numeral del artículo 139 del Código Tributario. Además, expresa que el Tribunal ha equivocado la aplicación del artículo 107 del Código Tributario. Por tanto, indica que es necesario aclarar, que el SRI si notificó al sujeto pasivo Nixon Bravo, utilizando el número 7 del artículo 107 del Código Tributario. Se entiende que la equivocada aplicación del artículo 107 por parte del Tribunal A quo se relaciona a la utilización de cualquiera de las formas de notificación, a excepción de la establecida en el número 7 de dicho artículo. (fs. 1104 expediente de instancia). **4.3.-** La institución recurrente enfatiza que la equivocada aplicación del Tribunal de instancia se da una vez que asegura que el contribuyente no suscribió el acuerdo de responsabilidad y uso de medios; debiendo ser susceptible de notificación: en persona, por boleta, por correo certificado, por prensa o gaceta tributaria digital, por oficio, por casilla judicial, por acercamiento personal del contribuyente a las oficinas de la Administración Tributaria, en el establecimiento de giro del negocio del contribuyente o por medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico. (fs. 1104 expediente de instancia). **4.4.-** Continúa su recurso indicando que al tratarse de esta causal y referirse a los escenarios posibles que pueden presentarse, cita a la Corte de Suprema de Justicia, en su fallo correspondiente a la Primera Sala de lo Civil y Mercantil, Resolución No. 165 de 17 de junio de 2003. R.O. No. 147 de 14 de agosto de 2003. Además, menciona que la ex Corte Suprema de Justicia introdujo como uno de los casos relacionados con esta causal: la valoración absurda de la prueba. Por lo que, menciona que la Corte estableció que una de las maneras en las que esta valoración absurda se presenta es ª cuando hay ilegitimidad en la motivación, lo cual ocurre cuando el juzgador prescinde de pruebas esenciales, computa pruebas inexistentes o valora pruebas inválidas, y si este proceder lo adopta voluntariamente, se trataría de una arbitrariedad.º. (fs. 1104 vuelta y 1105 expediente de instancia). **4.5.-** Expresa que la sentencia no contiene una valoración lógica por parte del Tribunal A quo, cuando manifiesta que el Oficio No. DZ7-ACOPGEC20-00000007 de 24 de enero de 2020 que agrega los acuerdos de responsabilidad y uso de medios electrónicos del actor; ª son documentos que no tiene información algunaº, prescindiendo de esta prueba y, estableciendo, fuera de toda lógica, que no se ha introducido prueba alguna que demuestra la suscripción de los acuerdos de responsabilidad. Esta falta de lógica en la valoración de esta prueba esencial, cuyo improcedente descarte no tiene fundamento, de forma consecuente implica que se concluya la supuesta ª falta de notificaciónº tanto de la comunicación como de la liquidación de pago, a pesar de que entre los hechos probados de esta sentencia, en su número 2, el Tribunal ratificó como hecho probado, la atención de la comunicación de diferencias por parte del contribuyente. Así también indica que el actor, aceptó a través de los acuerdos de responsabilidad y uso de medios electrónicos las condiciones relacionadas a la utilización de claves y disponibilidad del buzón electrónico correspondiente, circunstancia que a su decir, el Servicio de Rentas demostró con el medio probatorio, que fuera de toda lógica, ha sido prescindido por el

Tribunal de instancia. Asegura que el SRI demostró que la notificación fue debidamente realizada, en concomitancia al principio de generalidad ya que a todos los contribuyentes que se les emite una comunicación de diferencias y de ser el caso una liquidación, se notifica a través del buzón electrónico, en regulación a la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155. Es decir, hace énfasis en que el Tribunal por la carencia de lógica en la valoración de la prueba detallada, dejó de aplicar el número 7 del artículo 107 del Código Tributario, como forma de notificación procedente para el caso en estudio. (fs. 1105 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** La institución recurrente hace referencia al punto 6.6. de la sentencia recurrida y señala que establece que para el Tribunal A quo existió una supuesta ilegal aplicación de la facultad determinadora por parte del SRI, conclusión a la que ha llegado omitiendo valorar medios probatorios, aportados por esta Administración Tributaria y que al contrario de lo que señala el Tribunal, dan cuenta de una correcta forma de determinación aplicada por el SRI. (fs. 1106 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** Expresa que la Corte Suprema estableció que una de las maneras en las que esta valoración absurda se presenta es ª cuando hay ilegitimidad en la motivación, lo cual ocurre cuando el juzgador prescinde de pruebas esenciales, computa pruebas inexistentes o valora pruebas inválidas y si este proceder lo adopta voluntariamente, se trataría de una arbitrariedad.º. Es decir, la sentencia recurrida ha omitido valorar todos los medios de prueba que constan en autos y que fueron aportados por esta Administración Tributaria, en este considerando no se aprecia en lo absoluto lo argumentado y sustentado por el SRI: i) La administración identificó una variación en el rubro de ingresos, respecto de lo declarado por el sujeto pasivo; ii) Estas diferencias se relacionaban a las afirmaciones del propio actor, quién manifestó que las acreditaciones provienen de las fuentes de renta; iii) El actor establecía que los ingresos detectados deben considerarse a su supuesta calidad de comisionista y no a la venta de vehículos; y, iv) Se aplicó al contribuyente factores de ajuste por efectos del detrimento establecido por el SRI. (fs. 1107 vuelta expediente de instancia). **4.8.-** Concluye el recurso mencionando que estas circunstancias no se verificaron ya que no se valoró la prueba presentada por la Administración Tributaria, con relación al escrito presentado por el sujeto pasivo el 24 de octubre de 2018, se refirió a las acreditaciones bancarias y su correspondencia con la actividad económica. Al incurrir en el vicio señalado en el caso 4 del artículo 268 del COGEP, el Tribunal dejó de aplicar el artículo 90 del Código Tributario y, consecuentemente, concluye el Tribunal de forma equivocada que la facultad determinadora que aplicó la administración tributaria resultó ilegal; sin considerar la información que aportó la Administración Tributaria al juicio y que se relaciona a las afirmaciones del propio actor. (fs. 1107 vuelta y 1108 expediente de instancia). **4.9.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 16 de abril de 2024, 14h47, comparece la abogada Gabriela Judith Valdivieso Ortega, procuradora judicial del señor Nixon Rolando Bravo Bravo, para dar contestación y señala en referencia al caso 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, específicamente a la

supuesta falta de aplicación de los preceptos de la prueba aplicables a la valoración de la prueba y relacionados al artículo 164 del COGEP, que conllevó la equivocada aplicación del artículo 139 numeral 2; equivocada aplicación del artículo 107 1 del Código Tributario; y, la no aplicación del numeral 7 del artículo 107 del Código Tributario, que la institución recurrente citó parcialmente el numeral 6.3. de la sentencia recurrida y hace énfasis en que bajo ningún concepto con dicha aseveración se ha demostrado por parte del SRI que el Tribunal A quo haya incurrido en una falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba relacionados al artículo 164 del COGEP en la sentencia objeto de este recurso. Expresando que al parecer, la Administración Tributaria lo que busca es una nueva valoración por parte del Organismo de Casación del Oficio No. DZ7-ACOOGEC20-00000007 de 24 de enero de 2020, con la finalidad de que se considere lo señalado en el mismo como única prueba y de forma aislada, pretendiendo que se soslaye que no existe ningún acuerdo de responsabilidad de uso de medios electrónicos suscrito entre el contribuyente y el SRI. (fs. 35 y 35 vuelta expediente de casación). **4.10.-** Indica que los jueces de instancia son sumamente claros al indicar que, debido a la falta de existencia del convenio de uso de medios electrónicos suscrito en ente el sujeto pasivo y el sujeto activo, el SRI no podía notificarlo a través del buzón electrónico y habida cuenta que sí lo hizo, no cumplió con la normativa existente al respecto y violentó su derecho a la defensa, lo que trajo como consecuencia la nulidad de los actos administrativos notificados, entre ellos la Liquidación de Diferencias, según lo contemplado en el numeral 2 del artículo 139 del Código Tributario. (fs. 36 expediente de casación). **4.11.-** Hace referencia a que de la lectura de la sentencia en cuestión, es clara al indicar que el SRI debía notificar al contribuyente a través de cualquiera de los otros medios establecidos en el artículo 107 del Código Tributario en aras de garantizar su derecho a la defensa y no mediante el buzón electrónico debido a la inexistencia del convenio de uso de medios electrónicos, el cual es un requisito indispensable para utilizar este tipo de notificación. (fs. 36 vuelta expediente de casación). **4.12.-** Acota que a criterio del SRI, el Tribunal A quo para actuar lógicamente debió considerar como única prueba lo que señala la Administración Tributaria, el Oficio No. DZ7-ACOPGEC20-00000007; sin importar que lo que indica dicho documento no tenga un respaldo real, pues como varias veces lo señala la sentencia recurrida, el acuerdo de uso de medios electrónicos suscritos entre el contribuyente y el Servicio de Rentas Internas no existe. En la parte final de este punto, el recurrente señala "Es decir, el H. Tribunal, por la carencia de lógica en la valoración de la prueba detallada, dejó de aplicar el número 7 del artículo 107 del Código Tributario; como forma de notificación procedente para el caso en estudio.". Al respecto, expresa que el SRI bajo ningún concepto logra establecer y explicar por qué si cabía la aplicación de la normativa citada, es decir, la notificación a través del buzón electrónico a un contribuyente que como claramente se explica en la sentencia no tenía un acuerdo de uso de medios electrónicos suscrito con la Administración Tributaria. (fs. 37 expediente de casación). **4.13.-** En

cuanto a la causal 4ta. del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, específicamente a la supuesta falta de aplicación de los preceptos de la prueba aplicables a la valoración de la prueba y relacionados al 164 del Código Orgánico General de Procesos; que conllevó a la no aplicación del artículo 90 del Código Tributario, hace referencia a que para el efecto, la Administración Tributaria identifica como los medios de prueba en los que aparentemente se infringió la norma que regula la valoración de la prueba los siguientes documentos: el escrito presentado por el contribuyente el día 24 de octubre de 2018 mediante trámite No. 111012018042282 y la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 11201906500964206 de 26 de julio de 2016 y menciona como la norma sustantiva que no ha sido aplicada al artículo 90 del Código Tributario, para posteriormente citar una fracción del numeral 6.6 de la sentencia en cuestión. No obstante, acota que el SRI, de ninguna manera fundamenta la causal alegada, ya que nada dice respecto a los medios de prueba por ella misma señalados y menos aún indica cómo es que ha tenido lugar la supuesta falta de aplicación de los preceptos de la prueba aplicables a la valoración en relación a los mismos, sino que más bien, posteriormente, vuelve a citar las sentencias que constan en líneas supra de su escrito de casación. Expresando que el Servicio de Rentas Internas pretende una nueva valoración por parte del Honorable Tribunal de Casación, no solamente de los medios de prueba sino de los argumentos esgrimidos por la Institución, lo cual como es de su pleno conocimiento está vedado dentro de este tipo de recurso. (fs. 37 vuelta expediente de casación). **4.14.-** Concluye la contestación citando al punto 6.4 de la sentencia recurrida y menciona que de la lectura de la sentencia es sumamente específica al referirse al porqué la Administración Tributaria en este caso ejerció de forma ilegal la facultad determinadora. Entonces indica que el Tribunal A quo señala claramente que para que exista un legal ejercicio de la facultad determinadora por parte del SRI, éste tenía que demostrar de donde provienen las acreditaciones en la cuenta del contribuyente y no pretender en contra de norma expresa trasladar la prueba al sujeto pasivo, como ocurrió en el presente caso. (fs. 48 vuelta y 49 expediente de casación).

**5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.-** En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los preceptos de valoración probatoria contenidos en el artículo 164 del COGEP, lo que condujo a la equivocada aplicación de los artículos 139.2 y 107 (numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9 y 10) del Código Tributario y, a la falta aplicación de los artículos 107 numeral 7 y 90 del Código Tributario.

**6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de

la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza de la Sala, considera:

**6.2.- Caso cuarto.-** *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.º* . **6.3.- Falta de aplicación** ª *Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1]

**6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.º* . **b) Artículo 90 del Código Tributario.-** *ª Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal, el mismo que se calculará después de realizada la imputación de los pagos previos efectuados por el contribuyente hasta antes de la emisión del acto de determinación. Dicho recargo es susceptible de transacción en mediación conforme las reglas previstas en este Código.º* . **c) Artículo 107 del Código Tributario.-** *ª Formas de notificación.- Las notificaciones se practicarán: 1. En persona; 2. Por boleta; 3. Por correo certificado o por servicios de mensajería; 4.- Por la prensa; o gaceta tributaria digital 5. Por oficio, en los casos permitidos por este Código; 6. A través de la casilla judicial que se señale; 7. Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción; 8. Por constancia administrativa escrita de la*

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

*notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria; 9. En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario. 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; y, 10. Por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico.ª* . **d) Artículo 139 numeral 2 del Código Tributario.-** *ª Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: (...) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.º* . **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, refiriendo el artículo 164 del COGEP e identificando como medio de prueba en el que se ha infringido la norma que regula la valoración probatoria el oficio No. DZ7-AC00GEC20-00000007 de 24 de enero de 2020, cuyo asunto establece la ©ertificación contribuyente Nixon Rolando Bravo Bravo©y que estaba dirigido a acreditar que el contribuyente aceptó el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, siendo que el Tribunal concluye que el oficio no aporta información alguna y asegura que el contribuyente no suscribió el acuerdo de responsabilidad y uso de medios, debiendo haber sido notificado en persona, por boleta, por correo certificado, prensa o gaceta tributaria digital, por oficio, por casilla judicial, por acercamiento personal del contribuyente. Finalmente, que la valoración no tiene lógica al afirmar que el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos no proporciona información alguna, con lo cual fue improcedente su descarte y se demostró que la notificación fue debidamente realizada. Se refiere también a un escrito ingresado por el contribuyente respecto de las acreditaciones bancarias del actor y su correspondencia con la actividad económica respecto de la liquidación de pago por diferencias del Impuesto a la Renta del 2015, para afirmar que se habría dejado de aplicar otras normas de derecho sustantivo que señala en su recurso. **6.3.3.-** Para abordar el caso cuarto hay que señalar que la infracción en normas sobre la valoración de la prueba configura la denominada violación indirecta, pues requiere, primero probar el yerro en la norma de valoración y, como consecuencia de ello, la identificación de la norma de derecho violentada y la forma en como aquello ocurre. **6.3.4.-** Así, siendo que la casacionista afirma que el Tribunal no ha valorado debidamente el oficio No. DZ7-AC00GEC20-00000007 de 24 de

enero de 2020, que estaba dirigido a acreditar que el contribuyente aceptó la utilización del acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, sino que lo ha valorado de manera ilógica al concluir que dicha prueba no aporta información alguna; esta Sala especializada advierte que en el considerando quinto del fallo impugnado se refiere a los hechos probados relevantes para la resolución, respecto de lo cual, los juzgadores de instancia consideran que con la prueba debidamente anunciada, admitida y practicada se ha demostrado lo siguiente: **i.** El 12 de diciembre de 2018, la Administración Tributaria emitió la Comunicación de Diferencias No. DZ7-GPNOCDC18-00000043-M a través de la cual se solicitó al contribuyente que presente la declaración sustitutiva o las justificaciones para desvirtuar la diferencia detectada correspondiente al ejercicio fiscal 2015. **ii.** En el párrafo final del apartado titulado ©Disposiciones Generales©se menciona: ª Notificar de conformidad con lo que establece el Código Tributario, la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 733 de 14 de abril de 2016 y el Acuerdo de Responsabilidad y Uso de Medios Electrónicos, se notifica con el contenido del presente oficio en el buzón del contribuyenteº. **iii.** La notificación se realizó el 14 de diciembre del 2018, a las 17h43, como consta referido en el certificado emitido por la Secretaria Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas que obra a fojas 113 de los folios. **iv.** El 1 de enero de 2019, el accionante presenta al Servicio de Rentas Internas la comunicación en la que refiere presentar los documentos a través de los cuales justifica las diferencias establecidas por la Administración Tributaria. En la parte final de la citada misiva se refiere: ª Notificaciones que me correspondan las recibiré a los correos: gaby_vaIdivieso@hotmaiI.com, tiberío.torres@ucuenca.edu.ec y rodasmanoIo@hotmaiI.com y al casillero judicial 786 de la Corte Provincial de Justicia de Loja. **v.** Posteriormente, el 26 de julio del 2019, el Servicio de Rentas Internas emite la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 11201906500964206 del Impuesto a la Renta del Periodo Fiscal 2015. **vi.** Este acto administrativo tributario, según lo refiere el numeral 3 del apartado denominado Disposiciones Generales de la Liquidación en referencia, fue notificado en el buzón del contribuyente conforme lo que establece el Código Tributario, la Ley de Comercio Electrónico, Mensajes de Datos y Firma Electrónica, la Resolución No. NACDGERCGC1600000155 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 733 de 14 de abril del 2016 y el Acuerdo de Uso de Medios Electrónicos. Notificación efectuada el 26 de julio de 2019, a las 14h02, según se desprende del certificado conferido por la Secretaria Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas que obra a fojas 112 de los autos. **6.3.5.-** Con el referido antecedente, se debe considerar que del fallo impugnado también se advierte que los juzgadores de instancia inician su análisis revisando el primer punto controvertido, esto es, que el demandante arguye la ilegal notificación efectuada por la administración tributaria, al no cumplir con el orden de prelación de las

formas de notificación previstas en el Código Tributario. (considerando 6.1, fj. 981 vlta.) Respecto de dicha acusación del actor, el Tribunal de instancia después de la valoración probatoria que realiza llega a la siguiente conclusión (considerando 6.3, fj. 983): ª *Verificado el marco jurídico sobre el que se asienta el punto controvertido, pasamos a confrontarlos con los hechos probados. Como ha quedado demostrado, el Servicio de Rentas Internas ha procedido a notificar al accionante con la Comunicación de Diferencias Nro. DZ7GPNOCDC1800000043M y la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración Nro. 11201906500964206 del Impuesto a la Renta del Periodo Fiscal 2015, los días 14 de diciembre del 2018 y 26 de julio de 2019, respectivamente, a través del sistema de comunicación electrónica denominado buzón electrónico personal del sujeto pasivo. Para que esta notificación surta efectos legales que se requiere, como se estableció en la normativa transcrita en líneas ut supra, es necesario que el contribuyente haya suscrito el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, cosa que no ha ocurrido en el presente caso ya que no se ha introducido prueba alguna que demuestre haberse cumplido con tal requisito, circunstancia que da lugar a la causal de nulidad establecida en el artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, puesto que se ha obstado el derecho de defensa del contribuyente al no haber sido notificado en debida forma. La parte accionada ha incorporado al proceso la prueba referida al Oficio Nro. DZ7ACOOGEC2000000007 de fecha 24 de enero de 2020, suscrito por el Jefe del Departamento de Asistencia al Contribuyente de la Dirección Zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, a través del cual se agregan los acuerdos de responsabilidad y uso de medios electrónicos (fs. 114 a 120), no obstante, aquellos no se encuentran suscritos por el hoy accionante, son documentos que no tienen información alguna, al respecto. De esta forma, al no encontrarse habilitada la notificación a través del buzón electrónico era deber del Servicio de Rentas Internas proceder a notificar al actor a través de los medios mencionados en el artículo 107 del Código Tributario, actividad que no ha tenido lugar. Esta circunstancia, nos referimos a la falta de notificación, tanto de la Comunicación de Diferencias cuanto de la Liquidación de Pago por Diferencias, no sólo violenta el ordenamiento jurídico en referencia sino que además vulnera las garantías básicas del derecho al debido proceso así como el derecho a la seguridad jurídica como se verá en forma seguida.º*, lo que lleva a concluir al Tribunal de instancia que se ha vulnerado el ejercicio del derecho a la defensa inobservando lo que dispone el artículo 76 de la Constitución, pues se impidió que el actor cuente con el tiempo y medios adecuados para la preparación de su defensa, de tal forma que dicha inobservancia da lugar a la causal de nulidad establecida en el artículo 139 numeral 2 del Código Tributario, para finalmente señalar que (considerando 6.5. fj. 985): *ª... es decir únicamente se puede ejecutar lo preceptuado en la Ley y como ya se ha analizado en líneas ut supra, para la notificación a través buzón electrónico es requisito sine qua non la suscripción de mentado acuerdo. En la especie, conforme quedó referido, la administración Tributaria efectuó la notificación de la comunicación de diferencias y su posterior*

*liquidación, al margen del ordenamiento jurídico en razón de que no se encontraba habilitada la notificación a través del buzón electrónico, esto debido a la falta de suscripción del acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos. De esta forma, el procedimiento ejecutado por la administración violentó además el principio de legalidad y el derecho a la seguridad jurídica, garantizados en el artículo 226 y 82 de la Carta fundamental del Estado ecuatoriano, en su orden.º* .

**6.3.6.-** En este orden de ideas, se debe precisar que el artículo 164 alegado como infringido, dispone que los juzgadores deben apreciar la prueba en su conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica; en tanto, la recurrente considera que en el fallo se ha producido una afectación de la sana crítica pues considera que la valoración de la prueba ha sido ilógica al haberse establecido que el oficio No. DZ7-AC00GEC20-00000007 de 24 de enero de 2020 no aporta ninguna información. Lo que realmente la recurrente pretende justificar con sus fundamentación es una errónea valoración del medio probatorio pero ha señalado una falta de aplicación, tanto más, de la valoración probatoria que se realiza en el fallo se advierte una clara aplicación del artículo 164 del COGEP, acusado de falta de aplicación. Lo cierto es que los juzgadores de instancia al valorar la prueba llegan a la conclusión de que el contribuyente no fue notificado en debida forma con la Liquidación de Pago por Diferencias en la declaración del Impuesto a la Renta del periodo fiscal 2015 a través del sistema de comunicación electrónica denominado buzón electrónico personal del sujeto pasivo, en virtud de que no se ha probado que el contribuyente haya suscrito el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, evidenciándose que el Tribunal ha valorado la prueba y ha establecido que al no haber estado suscrito el acuerdo tantas veces referido, la notificación a través del buzón electrónico no fue debida, violentado el derecho a la defensa del actor, de tal forma que no se aprecia una valoración ilógica o irracional. En atención a todo lo expuesto, este Tribunal de casación no observa la alegada falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, toda vez se evidencia una valoración de la prueba practicada en el juicio y; en tal sentido, no corresponde realizar análisis alguno de los artículos 139 numeral 2, 107 y 90 del Código Tributario. Adicionalmente, esta Sala especializada advierte que a pesar de que el Tribunal de instancia en el considerando sexto numerales 6.1 al 6.5 de su fallo determina que el contribuyente no fue debidamente notificado con la Liquidación de Diferencias, en el considerando sexto numerales 6.6 al 6.8 continúan con el análisis de la causa llegando a determinar que el acto administrativo tributario impugnado no se encuentra motivado, debido a que los fundamentos en que sustenta su decisión la administración tributaria no se encuentran plasmados de manera razonable y lógica, siendo que el actor ha logrado desvirtuar las presunciones de validez y eficacia de las que gozan las actuaciones de la administración pública (fj. 988 vlta.) y respecto de esta deliberación efectuada por el Tribunal de instancia, no existe repudio alguno por parte del recurrente por lo que no se verifica trascendencia alguna. En tal virtud, se considera que no ha producido el vicio alegado y se rechaza el caso 4 intentado.

**7.- Decisión**

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

**7.2.-** NO CASAR el fallo dictado el 6 de abril del 2021, las 11h12, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Loja, provincia de Loja, en el juicio de impugnación No. 11804-2019-00331.

**7.3.-** A efectos de garantizar los mecanismos de impugnación previstos en el artículo 173 de la Constitución de la República del Ecuador, la notificación en el domicilio judicial electrónico señalado por los sujetos procesales se tendrá como domicilio idóneo (art. 66 COGEP) para la contabilización de términos y plazos.

**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 vigente.

**7.5.-** Sin costas.

**7.6.-** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL**

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

**CONJUEZ NACIONAL (E)**

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00520 RESOLUCION 386-2025

262621956-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 16h32. **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. 09501-2021-00520.

**1.- Antecedentes procesales**

**1.1.** La compañía INTACO ECUADOR S.A. representada por el ingeniero Leonardo Ángel Vizhñay Avilés, interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012021RREC327839 del 15 de julio del 2021 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI en adelante), que aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 09202024901621697 levantada por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

**1.2.** En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció en el punto seis el objeto de la controversia en los siguientes términos: ª *Determinar si el actor justifica las glosas establecidas en el proceso de determinación que fueron ratificadas en el acto impugnado, la resolución No. 1090120121RREC287839, con las consecuencias legales respectivas*º.

**1.3.** Mediante sentencia dictada con voto de mayoría el 19 de abril de 2023, las 16h51, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, se resuelve: ª *declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por INTACO ECUADOR S.A. representada por el ingeniero Leonardo Ángel Vizhñay Avilés en contra de la Resolución No. 109012021RREC327839, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, dentro del reclamo administrativo No. 109012020525969, interpuesto en contra del Acta de Determinación No. 09202024901621697, debiendo la administración tributaria practicar una nueva liquidación considerando lo resuelto en*

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

*este fallo, atendiendo para tal efecto, lo establecido en el inciso segundo del Art. 313 del COGEP, respecto a la restitución a la parte actora de los valores que hayan sido realizados y que fueron dados de baja en la presente sentencia.º*

**1.4.** La abogada Karina Acosta Andrade, procuradora fiscal debidamente autorizada por la autoridad tributaria demandada, interpone recurso de casación (fs. 460 a 471) en contra de la referida sentencia de mayoría del 19 de abril de 2023, el cual es calificado de oportuno por el Tribunal de instancia en auto de 14 de julio de 2023, a las 16h00 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**1.5.** Mediante auto interlocutorio de 19 de diciembre del 2024, las 08h28 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admite a trámite el recurso de casación presentado por el SRI por los siguientes casos contemplados en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior):

**-** Por el **caso segundo**, esto es por no cumplir con el requisito de motivación, infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 95 numeral 7 del COGEP, 164 del COGEP, 130 numeral 4 del COFJ y sentencia 1158-17-EP/21, los siguientes rubros: **a)** ª Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016)º: ª Subglosa por registro de comprobantes de ISD cargado como costo en el casillero de compras por el valor de USD $ 117.057,78º y ª Subglosa por valor ajustado por reverso de planta por el valor de USD $ 25.573,93º, **b)** ª Glosa a los casilleros 7067 y 7068 Costo-Gasto de depreciación no acelerada de propiedades, plantas y equipoº: ª Subglosa ± Diferencia por recálculo del SRI por el valor de USD $ 11.975,85º y ª Subglosa ±Diferencia entre el casillero y detalle presentado por el valor de USD $11.984,30º, **c)** ª Glosa al casillero 7206 por gasto indirectos asignados desde el exterior por parte relacionadas por el valor de USD $142.807,60º;

**-** Por el **caso tercero**, el vicio de *extra petita*, infringiendo los arts. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y el 92 del Código Orgánico General de Procesos: **d)** ª Glosa-casillero 7209 gastos, impuestos, contribuciones y otros por el valor de USD $ 73.870,00º.

**-** Por el **caso quinto,** los vicios de falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario (LRTI) y 27 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) y la aplicación indebida del inciso primero del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno: **e)** Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016): Subglosa por el valor de USD $8.094,74 relativa a rubros diferentes al asiento contable No. PZ 15007544-FACTURA del 2015 con ingresos parciales en diciembre del 2015 y enero del 2016.

**2.- Competencia**

**2.1.** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, CRE; 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 realizado el 17 de abril del 2024, a las 10h58, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la Doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el Doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

**2.3.** 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.

**2.4.** 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**

De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y

tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día **jueves 29 de mayo del 2025, a las 11h00**.

**4.- Fundamentación del recurso de casación**

**4.1.** El SRI en su escrito de casación, propone los casos segundo, tercero y quinto del art. 268 del COGEP, respectos de las siguientes glosas con fundamento en los vicios:

**4.1.1.** Por el **caso 2**, esto es por no cumplir con el requisito de motivación, infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 95 numeral 7 del COGEP, 164 del COGEP, 130 numeral 4 del COFJ y sentencia 1158-17-EP/21, los siguientes rubros:

**a)** Sobre ª Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016)º: **a1)** ª Subglosa por registro de comprobantes de ISD cargado como costo en el casillero de compras por el valor de USD $ 117.057,78º: después de transcribir un fragmento del fallo que contiene el análisis de esta subglosa señala que, si bien se indica que existen hechos probados, en ningún momento los jueces de instancia manifiestan o indican cómo es que los fundamentos de hecho - que en este caso, se tornan por ciertos- se subsumen en determinado precepto normativo que hayan sido considerado para la resolución de esta cuestión; es de esta manera, como se evidencia que la resolución dictada en cuanto a la Subglosa por registro de comprobantes de ISD cargado como ª costoº en el casillero de compras, no cuenta con el requisito de motivación. Cita la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, expone que no existe argumentación jurídica en el análisis del desvanecimiento de la glosa en cuestión, pues, en ningún momento el Tribunal de instancia hace constar cuales son los preceptos normativos de los que se ha servido y que son aplicables para confirmar la deducción del gasto solicitado; lo cual deja en evidencia el vicio de motivación insuficiente, pues no cumple con el estándar de suficiencia ya que reitera que si bien existe una fundamentación fáctica, no se advierte la existencia de fundamentación normativa. Por lo cual solicita se case la sentencia respecto de esta glosa. **a2)** ª Subglosa por valor ajustado por reverso de planta por el valor de USD $ 25.573,93º: Después de transcribir un fragmento de lo manifestado por los jueces de instancia, señala que si bien se indica que existen hechos probados, en ningún momento los jueces de instancia manifiestan o indican cómo es que los fundamentos de hecho - que en este caso, se tornan por ciertos- se subsumen en determinado precepto normativo que hayan sido considerado para la resolución de esta cuestión; es de esta manera, como se evidencia que la resolución dictada en cuanto a la subglosa por valor ajustado por reverso de planta, no cuenta con el requisito de motivación. Igualmente cita la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, expone que no existe argumentación jurídica en el análisis de la glosa en cuestión, pues, en ningún momento el Tribunal de instancia hace constar cuales son los preceptos normativos de los que

se ha servido y cuyos supuestos son aplicables para conformar la deducibilidad del gasto solicitado; lo cual deja en evidencia el vicio de motivación insuficiente, pues no cumple con el estándar de suficiencia ya que reitera que si bien existe una fundamentación fáctica, no se advierte la existencia de fundamentación normativa. Por lo cual solicita se case la sentencia respecto de esta glosa.

**b)** En cuanto a ª Glosa a los casilleros 7067 y 7068 Costo-Gasto de depreciación no acelerada de propiedades, plantas y equipoº: **b1)** ª Subglosa ± Diferencia por recálculo del SRI por el valor de USD $ 11.975,85º: Después de transcribir un fragmento del considerando 7.6.3.1. de la sentencia de instancia, señala que si bien se indica que existen hechos probados, en ningún momento los jueces de instancia manifiestan o indican cómo es que los fundamentos de hecho - que en este caso, se tornan por ciertos- se subsumen en determinado precepto normativo que hayan sido considerado para la resolución de esta cuestión; es de esta manera, como se evidencia que la decisión sobre esta subglosa, no cuenta con el requisito de motivación. También cita la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, expone que no existe argumentación jurídica en el análisis de la glosa en cuestión, y repite que el Tribunal de instancia no hace constar los preceptos normativos de los que se ha servido para dar de baja la subglosa en cuestión, lo cual deja en evidencia el vicio de motivación insuficiente, pues no existe fundamentación normativa. Solicita se case la sentencia respecto de esta glosa. **b2)** ª Subglosa ± Diferencia entre el casillero y detalle presentado por el valor de USD $11.984,30º: Después de transcribir un fragmento del considerando 7.6.3.1. de la sentencia de instancia, repite textualmente los fundamentos por los que encuentra falta de motivación en el desvanecimiento de esta subglosa encajada en el caso 2 del art. 268 del COGEP, pide se case la sentencia.

**c)** ª Glosa al casillero 7206 por gasto indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas por el valor de USD $142.807,60º: Refiere después de transcribir en considerando 7.6.4.1 al 7.6.4.5. que, si bien los jueces de instancia consideran las pruebas periciales presentadas por las partes procesales, y en su razonamiento lógico hacen también referencia a las conclusiones diversas a las que llega los profesionales en sus informes técnicos; es decir, reconoce la contradicción del elemento fáctico, evidenciado por el juzgador, correspondía entonces establecer las premisas fácticas que le llevaron al juzgador a superponer una conclusión sobre otra, pues en este momento, no solo bastaba con que el juzgador refiera a su decisión de adoptar un informe pericial sobre otro sino que correspondía justificar esta decisión para así responder a los argumentos esgrimidos por la parte accionada. De esta manera, si bien se observa el desarrollo argumentativo de la sentencia para resolver la glosa de gastos indirectos por el valor de USD 142.807,60, veremos que la estructura de la argumentación se construye bajo las premisas establecidas de los numerales 7.6.4.2 al 7.6.4.5, ítems que los trascribe textualmente (fs. 465 vlta.), en el último de los cuales consta el razonamiento lógico de los jueces sobre las referidas premisas, pero en ningún momento el órgano jurisdiccional puntualiza cuáles son

los elementos decisivos de las pruebas periciales que han llevado al Tribunal de instancia a considerar que, en efecto, la parte actora acreditó la existencia real del hecho económico, la realidad del gasto incurrido y su relación con la actividad generadora de renta gravada o cómo es que se han desvirtuado las inconsistencias de los documentos formales con la realidad de los hechos alegados por el accionante; es decir, no existe puntualización alguna de cuáles son los hechos que han adquirido la categoría de probados mediante la práctica de las pruebas periciales y menos como se subsumen en el presupuesto normativo contemplado para los gastos indirectos asignados desde el exterior contenido en el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; es de esta manera, como se evidencia que la resolución dictada en cuanto a la Glosa al casillero 7206 por gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas, no cuenta con el requisito de motivación. Cita nuevamente la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, expone que no existe argumentación fáctica ni jurídica en el análisis de la glosa en cuestión, pues, en cuanto a la fundamentación fáctica, no se puntualiza cuáles han sido los hechos efectivamente dados por probados o desvirtuados mediante la práctica de las pruebas periciales, es decir, no existe una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el tratamiento de esta glosa y no existe fundamentación normativa, pues, en ningún momento el Tribunal de instancia hace constar cómo es que, a partir de los supuestos hechos que da por probado se subsumen en el apartado innumerado a continuación del numeral 6 del art. 10 de la LRTI que trata sobre la deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior; sino que, se limita a citar esta norma sin mencionar cómo es que ha correspondido la pertinencia de su aplicación a los hechos que supuestamente se toman por probados en cuanto a la deducibilidad de este gasto. Finalmente señala que, en el tratamiento de glosa en cuestión; se evidencia el vicio de falta de motivación, puesto que no cumple con los elementos de fundamentación fáctica y normativa, por lo deviene en el incumplimiento del estándar de suficiencia constitucional. Por lo cual solicita se case la sentencia respecto de esta glosa.

**4.1.2.** Por el **caso 3**, infringiendo los arts. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y el 92 del Código Orgánico General de Procesos, por la ª Glosa-casillero 7209 gastos, impuestos, contribuciones y otros por el valor de USD $ 73.870,00º, por el que acusa el vicio de ***extra petita*** por cuanto, si bien en materia tributaria se ha otorgado a los jueces contencioso tributarios la posibilidad de realizar un control de legalidad de oficio de los actos administrativos, resalta que este se restringe a examinar cuestiones de puro derecho como es la caducidad de la facultad determinadora, sin embargo, esta potestad no significa que el juzgador tributario pueda traer a debate hechos, que no pertenecen a un control de legalidad y que no hayan sido expresamente planteados en la demanda, tal como ha sucedido en este caso, en donde a pesar de que el actor solicitaba que el pago del impuesto del 1.5 por mil cancelado al Municipio de Guayaquil del periodo 2015 sea deducible en el impuesto a la renta del

periodo 2016, el Tribunal de instancia resolvió sobre la deducibilidad de los valores del pago del referido impuesto del periodo 2016.

**4.1.2.1.** Transcribe el petitum, las excepciones, traba de la Litis y lo resuelto; para señalar que, el Tribunal A quo concluye de la práctica de la prueba pericial del actor, que los valores que se discutía en este proceso por concepto de impuesto de 1.5 por mil correspondía al año 2015, siendo por tanto que no podían ser considerados como gasto deducible para el 2016 y que, a su vez, el SRI se hubiera pronunciado sobre tales valores en su escrito de contestación a la demanda, de forma oficiosa, el Tribunal de instancia en su decisión va más allá de lo solicitado por las partes en cuanto al tratamiento de esta glosa y decide considerar como gasto deducible el valor señalado en el impuesto por un valor de USD 80.035,70, esto, a pesar de que, como lo hemos indicado, no fue un valor que haya sido cuestionado ni en el acto de proposición de la demanda ni en la contestación efectuada.

**4.1.2.2.** A continuación, refiere que, al haberse resuelto un tema que no forma parte de la Litis delimitada en la audiencia preliminar, se ha violentado los arts. 19 del COFJ y el mandato de congruencia previsto en el art. 92 del COGEP, lo cual es trascendente, pues refiere que se aventaja al actor en los valores correspondientes a gastos a deducir por el ejercicio fiscal 2016.

**4.1.3.** Finalmente, por el **caso 5,** en la ª Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016); en cuanto a la Subglosa por el valor de USD $ 8.094,74 relativa a rubros diferentes al asiento contable No. PZ 15007544-FACTURA del 2015 con ingresos parciales en diciembre del 2015 y enero del 2016º, se ha incurrido en los vicios de falta de aplicación del art. 7 de la LRTI y 27 del RLRTI y la aplicación indebida del inciso primero del art. 10 de la LRTI.

**4.1.3.1.** Luego de transcribir un fragmento del análisis de esta subglosa, señala que en instancia resuelven que, es procedente la deducibilidad del gasto por el valor de USD $8.094,74 para el ejercicio fiscal 2016, a pesar de que de la práctica de la prueba pericial del actor, se dejan en claro que los valores corresponden a una transacción realizada el 18 de diciembre del año 2015, es decir, se permite la deducibilidad de un gasto generado en otro periodo fiscal del que se discutía en el proceso ± periodo fiscal 2016-.

**4.1.3.2.** Advierte que, si bien los jueces para establecer su decisión, incurriendo en la indebida aplicación del inciso primero del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre las deducciones, olvida que tal norma se complementa con lo dispuesto en el art. 27 de su Reglamento de Aplicación en que se dispone que si bien son deducibles todos los costos y gastos necesarios asociados directamente con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas, siendo que, estos deben haber sido causados en el ejercicio económico dentro del cual pretende sean

deducidos que, al amparo del art. 7 de la LRTI, comprende desde el 1 de enero al 31 de diciembre del periodo discutido.

**4.1.3.3.** En ese sentido, al haberse deducido un gasto efectuado en el ejercicio fiscal del 2015, no cabía aceptarse la deducibilidad de tal gasto dentro del ejercicio fiscal del 2016 porque su realización no fue efectuada en el ejercicio económico objeto del análisis; por lo que, siendo un hecho cierto y probado que los valores relativos a esta subglosa corresponden a un producto adquirido el 18 de diciembre de 2015, no correspondía reconocer la deducibilidad del valor de USD 8.094,74 como un gasto para el ejercicio fiscal 2016 por ser efectuado en un periodo fiscal diferente al que se discutía.

**4.1.3.4.** En cuanto a la norma que fue indebidamente aplicada, expresa que, el yerro se verifica cuando el Tribunal de instancia, considera que el art. 10, primer inciso de la LRTI, le permite sustentar un gasto efectuado en un periodo fiscal distinto al cual se está generando la renta por parte del contribuyente; la relación entre la renta y el gasto está sujeta a ciertas condiciones jurídicas, previstas por la propia legislación en materia fiscal, entre ellas, los ya referidos arts. 7 y 27 de la Ley y su Reglamento respectivamente. Es así que el Tribunal al aplicar dicha norma, descontextualizó la relación causal que debe existir entre el gasto y el ingreso del contribuyente.

**4.1.3.5.** Finalmente señala que, esta infracción es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, por cuanto no repara en el hecho de que la deducibilidad del gasto en un determinado ejercicio está atada necesariamente a la fecha en que se produjo el mismo, en ese sentido, el Tribunal no se percata que los tantas veces referidos arts. 7 y 27, buscan un límite de temporalidad del gasto, esto es que se haya efectuado en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año 2016, bajo la indebida aplicación del inciso primero del art. 10 ibídem, y, por lo tanto, se habría ratificado la subglosa determinada por la AT por el referido valor. Lo contrario sería admitir la posibilidad de trasladar los gastos de un ejercicio fiscal a otro, lo cual, no corresponde pues el IR se calcula a ejercicio fiscal vencido; en el caso, de enero a diciembre de 2016, por lo cual solicita se case esta subglosa.

**4.2. Contestación al recurso admitido por la parte demandada.-** El abogado Danny Arvid Montero Escalante, por los derechos que representa de la compañía INTACO ECUADOR S.A., dentro del término señalado por el Conjuez Nacional, da contestación al recurso admitido respecto de los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP, señalando que:

**4.2.1.** Por las glosas que cuestionan por el caso segundo, sobre la supuesta falta de motivación en el fallo, la administración tributaria acusa una supuesta falta de argumentación jurídica de parte de los juzgadores en el fallo dictado, lo cual, solo ratifica que el recurso intentado, corresponde a la insatisfacción de la administración con los resultados del fallo, pues como se puede verificar en su

totalidad contiene el análisis jurídico y fáctico de los hechos y la conclusión a la que abordan los juzgadores, en base a las pruebas practicadas por las partes.

**4.2.2.** Con respecto al caso tercero, esto es la existencia del vicio de *extra petita*, por haberse concedido más allá de lo que se demandó, del literal f) del acápite cuarto del memorial que contiene el recurso de casación propuesto, se observa que la administración fundamenta el caso 3 del art. 268 del COGEP en lo que refiere a la Glosa por gastos por impuestos (casillero 7209), por USD 73.870,49, en relación a la cual, el Tribunal lo resolvió en el considerando 7.6.5.4., con base al principio de equidad tributaria, cuyo soporte principal es el de la razonabilidad, lo cual, no implica solo la legalidad del tributo, sino fundamentalmente la justicia del mismo, lo que como la jurisprudencia lo ha manifestado, permite que la relación entre el estado fiscal y el contribuyente, sea equilibrada, resolvió que efectivamente, los valores glosados, por la suma de US$ 73.870,49, no podían ser considerados para el año fiscal 2016.

**4.2.2.1.** Es así que, el Tribunal, en el fallo de mayoría expedido no violenta, como erradamente alega la administración tributaria, el principio dispositivo al que refiere el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, sino que, en base al control de legalidad que el art. 300 del COGEP, les exige efectuar sobre los actos impugnados, determinó en base al principio de equidad tributaria, que si bien el comprobante glosado por concepto del pago del impuesto del 1.5 por mil, no podía ser considerado deducible, la actora de la causa, acreditó que por dicho impuesto, pagó en el año 2016, la suma de US$ 80.035,76, le correspondía entonces que dicho valor, sea considerado como deducible.

**4.2.3.** Con respecto al caso quinto del art. 268 del COGEP, la administración tributaria, acusa una supuesta incorrecta aplicación del art. 10 de la LRTI, cuando a su decir, las normas que debieron ser aplicadas, son las contenidas en el art. 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, todo esto, en relación a la subglosa por el valor de US$ 8.094,74, referente a los valores pagados por INTACO al proveedor CALIZAS HUAYCO S.A., en virtud de la orden de compra No. 15000044 y que consta en la factura No. 001-001-000142835, emitida por dicho proveedor el 18 de diciembre del año 2015, por el cargo de indebida aplicación del art. 10 de la LRTI, es evidente el error en el que incurre el SRI al efectuar dicha acusación, pues lo que se discute es si los valores glosados, eran deducibles o no, y la norma que establece cuales son los gastos que son deducibles, es precisamente la norma denunciada, por lo que esa norma es la que se debe aplicar para establecer qué gastos son deducibles y cuáles no.

**4.2.3.1.** El art. 27 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI, es precisamente la norma que regula a la norma legal, sin que, del texto del recurso intentado, se evidencie en que parte se contradice el artículo de la Ley aplicado por los juzgadores, con el contenido de la norma (inferior) del Reglamento y menos justifique, en qué parte los juzgadores han considerado no aplicar el art. 7 de la Ley como

alega la administración, pues por el contrario, se evidenció con la prueba pericial aportada, que los valores contenidos en una factura emitida en el año 2015, afectaron al costo de dicho ejercicio fiscal y también al costo del año fiscal 2016, por lo que como correspondía, los valores que afectaron al costo en el año 2015, fueron considerados como no deducibles en dicho ejercicio fiscal, en tanto que los valores que habían sido glosados, por el valor de US$ 8.094,74, afectaron al costo del año fiscal 2016 y por tanto, al cumplir el requisito exigido por el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es, sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta gravada. En concreto, solicita no se case la sentencia de mayoría expedida por los jueces del Tribunal Distrital.

**5.- Problema Jurídico**

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en los siguientes vicios contemplados en el art. 268 del COGEP: Por el **caso segundo**, esto es por no cumplir con el requisito de motivación, infringiendo los arts. 76.7.l) CRE, 95 numeral 7 del COGEP, 164 del COGEP, 130 numeral 4 del COFJ y sentencia 1158-17-EP/21, los siguientes rubros: **a)** ª Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016)º: ª Subglosa por registro de comprobantes de ISD cargado como costo en el casillero de compras por el valor de USD $ 117.057,78º y ª Subglosa por valor ajustado por reverso de planta por el valor de USD $ 25.573,93º, **b)** ª Glosa a los casilleros 7067 y 7068 Costo-Gasto de depreciación no acelerada de propiedades, plantas y equipoº: ª Subglosa ± Diferencia por recálculo del SRI por el valor de USD $ 11.975,85º y ª Subglosa ±Diferencia entre el casillero y detalle presentado por el valor de USD $11.984,30º, **c)** ª Glosa al casillero 7206 por gasto indirectos asignados desde el exterior por parte relacionadas por el valor de USD $142.807,60º; por el **caso tercero**, el vicio de *extra petita*, infringiendo los arts. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y el 92 del COGEP por: **d)** ª Glosa-casillero 7209 gastos, impuestos, contribuciones y otros por el valor de USD $ 73.870,00º; y, por el **caso quinto,** los vicios de falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario y 27 de su Reglamento de aplicación y la aplicación indebida del inciso primero del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, **e)** Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016): Subglosa por el valor de USD $8.094,74 relativa a rubros diferentes al asiento contable No. PZ 15007544-FACTURA del 2015 con ingresos parciales en diciembre del 2015 y enero del 2016.

**6.- Análisis del Tribunal de Casación**

**6.1.** El recurso de casación se fundamenta en los casos 2, 3 y 5 del art. 268 del COGEP que disponen:

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

**6.1.1.** El **caso 2** se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que podría configurarse de tres formas: 1) por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto, 2) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo en cuanto se adopten resoluciones contradictorias o incompatibles; y, 3) cuando la sentencia no cumpla con el requisito constitucional y legal de la debida motivación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación. El cual es uno de los requisitos esenciales que deben cumplir las decisiones de las funciones públicas, ya sea en el ámbito administrativo o judicial. Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis del proceso, luego de que éstos han sido verificados en base a las pruebas debida y legalmente actuadas.

**6.1.2.** El **caso 3** recoge los vicios que atentan al principio de congruencia del fallo, es decir a la concordancia que debe existir entre la demandada, la contestación dada a ella y la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional. Los vicios en la congruencia de la sentencia son de naturaleza *in procedendo* y se configuran: a) cuando se ha otorgado más de lo pedido (*plus o ultra petita*); b) cuando se ha otorgado algo distinto a lo pedido (*extra petita*); y, c) cuando se ha omitido resolver sobre algo pedido (*citra petita*).

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

**6.2. Antecedentes doctrinarios.-** El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y

Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 sobre la **falta de aplicación**, sostiene que:

> *ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º .* La falta de aplicación *ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º*

En lo relacionado con la **aplicación indebida** señala que ésta

> *ª ...es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº .*

**6.3. Normas que se consideran infringidas.-** La entidad tributaria 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: (¼) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (¼) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº .*

**Código Orgánico General de Procesos**

*ª* Art. 89.- ***Motivación.*** *Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º*

ª ***Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos.-*** *Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (¼) 5. La motivación de su decisión.º*

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

ª ***Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita.-*** La sentencia escrita contendrá: (...) 6. La relación de los hechos probados, relevantes para la resolución. 7. La motivación. (¼ )º

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

**Código Orgánico de la Función Judicial**

ª Art. 19.- ***Principios dispositivo, de inmediación y concentración.-****Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse*

*sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del proceso" .*

ª Art. 130.- ***Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.-*** *Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (¼) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. 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. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos (¼)" ;*

**Ley de Régimen Tributario Interno**

*" **Art. 7.- Ejercicio impositivo.-** El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año."*

*" Art. 10.- **Deducciones.-** En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. (¼)"*

**Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tribuatrio Interno**

*" **Art. 27.- Deducciones generales.-** En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta."*

**Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional: Garantía de la Motivación.**

**6.4. Análisis de esta Sala por el CASO 2.-** El SRI denuncia que, en la sentencia respecto de las subglosas que a continuación se analizan, incurre en el vicio insuficiencia normativa pues sobre los hechos que se establecen como ciertos no se observa cual es el precepto jurídico en el que soporta la decisión de dar de baja las glosas, por lo que al amparo de los arts. 76.7.l) de la CRE, 95 numerales 6 y 7, 89, 90.5 y 164 del COGEP, 130.4 y 19 del COFJ y sentencia 1158-17-EP/21 y considerando que por el caso invocado no cabe analizar la valoración probatoria (ello puede analizarse a la luz del caso 4) se rechaza de plano la denuncia al art. 164 del COGEP admitido, por tanto, con base a las otras normas invocadas, se pasa a verificar si cumple con el requisito de motivación por cada una de ellas:

**6.4.1.** En términos generales, en el fallo emitido por los jueces de instancia, considerando que el objeto de la controversia radica establecer si el actor justifica las diferencias detectadas, en el acápite 7 denominado ªMotivaciónº, después de invocar normas constitucionales y legales relacionadas con el acceso a la justicia, debido proceso, el sistema procesal y los principios del régimen tributario (arts. 75, 76,169 y 300 CRE), se remite a las normas pertinentes con el control de legalidad y la carga de la prueba (arts. 311 y 313 del COGEP) y doctrina referente a la actividad probatoria (numerales 7.1 y 7.2 de la sentencia).

**6.4.2.** Se refiere conceptualmente al principio de justicia tributaria y a partir de ello, desarrolla el criterio de equidad tributaria, la cual empata con los principios tributarios de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad, advirtiendo que, de ellos analiza el acervo probatorio aportado por las partes, y procede al estudio de cada una de las glosas, así:

**a) 7.6.1.) ªGlosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016)º:** En el acto administrativo impugnado consta que, esta glosa ha sido levantada por no haberse podido verificar la secuencia formal y material del gasto para que se pueda reconocer su deducibilidad, conforme a la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, ya que en la instancia administrativa expresa que la contribuyente no presentó todos los comprobantes que sustentaban el registro de costo compras locales; el Tribunal de instancia establece que, los informes periciales sustentan las afirmaciones contradictorias de las partes, y resuelve señalando que, en lo concerniente ª*al informe del perito Aguirre, en el texto de su informe, incorporado a fojas 129 a 189 del expediente judicial, manifiesta, con la información proporcionada por la actora de esta causa, determina que la glosa materia de análisis se refiere a cinco motivos o subglosas, conforme los detalla en el Cuadro número 6 que consta en el página 6 de su informe, que según menciona son los que siguen: ¼º (sic)* Así, las cosas en el fallo consta el pronunciamiento respecto de tres de ellas como a continuación se detalla:

**a1) ª Subglosa por registro de comprobantes de ISD cargado como costo en el casillero de compras por el valor de USD $ 117.057,78º .-** *ª La verificación a los mayores contables de la actora verificó y así lo acredita con los anexos incorporados a su informe, el mismo que corresponde a valores pagados por Impuesto a la Salida de Divisas, fue consignado al gasto y luego consignados en el casillero No. 7016 de Costos compras netas locales materia prima, lo cual pudo acreditar con los documentos anexos a su informe, consistentes en los comprobantes de retención de ISD que acredita el pago de dicho impuesto en relación a las transacciones que conforman los rubros glosas, pudiendo determinar en consecuencia la deducibilidad de dicho valor.º*

**a2) ª Subglosa por valor ajustado por reverso de planta por el valor de USD $ 25.573,93º ,** ésta *ª corresponden a ajustes efectuados por la actora de esta causa, en relación al costo de venta en el que incurrió en el año fiscal 2016, ajuste que acredita con los documentos y reportes Excel que ratifican los ajustes efectuados y la consecuente deducibilidad del gasto, consignado en el casillero 7016, debiendo destacar el Tribunal que los documentos de soporte a los que refiere el perito Aguirre, constan en la carpeta magnética acompañada a su informe pericialº* .

**a3)** Al respecto de estas glosas, el Tribunal A-quo, observa que, el perito del SRI ª *se fundamenta en la documentación constante en los actos impugnados; y, concluye que la actora no ha presentado documentación adicional que permita justificar las diferencias determinada, no ha proporcionado comprobantes de venta que sustenten los valores glosados ni ha acreditado que los gastos incurridos, sirvieron para obtener, mantener o mejorar su renta gravadaº* .

**a4)** Una vez que el Tribunal de instancia, sobre las pruebas periciales precisa que: *ª el Ingeniero Gaón en el contrainterrogatorio al que fue sometido por el procurador judicial de la actora, reconoció que su informe no consideró la prueba aportada por la actora a este expediente judicial, consistente en el informe del perito Aguirre y sus anexos*, concluye que de manera global que, *ª en el ámbito jurisdiccional se pueden actuar pruebas nuevas o pruebas distintas a las presentadas en la fase administrativa, siempre que aquéllas cumplan los preceptos exigidos para su validez y eficaciaº* , criterio que ya ha sido acogido por la Sala Tributaria de la Corte Nacional de Justicia (Resolución No. 73-2018, publicada en la EE del R.O No. 135, del 26 de marzo del 2011), por lo que resuelve acoger el informe de la parte actora y resuelve que respecto de estos conceptos INTACO ha justificado la existencia del gasto glosado y su deducibilidad, por lo que da de baja la glosa materia de este análisis, *ª ratificando el valor de USD $ 533,55, correspondiente a las subglosas mencionadas por el perito Aguirre en el Cuadro 6 de su informe pericial, nominadas 1.4. PV16005703 IVA fue cargado al inventario y 1.5. PH16003420 Docum. Interno valor afecto al gasto contablemente, por cuanto sobre las mismas, no se presentó documento alguno que sustente su deducibilidad.º*

De las transcripciones efectuadas, la construcción argumentativa de los jueces sobre esta glosa (subglosas recurridas), resuelven lo cuestionado por las partes, en este caso, la justificación de la secuencia formal y material por gastos/costos en compras locales, conforme lo ha dispuesto el precedente jurisprudencial No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia; así las cosas, no estando en discusión la premisa fáctica de las subglosas recurridas, esta Sala de Casación advierte que la sentencia ha soportado su actuar en la jurisprudencia de la Corte Nacional (Resolución 73-2018), la cual ha sido también ratificada por esta misma Sala Especializada en otros casos (sentencia 484-2010, por lo que, la conclusión esgrimida por los jueces de instancia, contiene una carga argumentativa suficiente, que garantiza el cumplimiento de la garantía de motivación conforme el criterio rector dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional.

**b) 7.6.3) ª Glosa a los casilleros 7067 y 7068 Costo-Gasto de depreciación no acelerada de propiedades, plantas y equipoº:** Los jueces de instancia refieren que conforme el acto de proposición y la contestación efectuada, este concepto se encuentra contenido en tres subglosas y que sus alegaciones se sustentan en los informes periciales respecto de: **b.1.** ª Subglosa ± **Diferencia por recálculo** del SRI por el valor de USD $ 11.975,85º y ª Subglosa **±Diferencia entre el casillero** y detalle presentado por el valor de USD $11.984,30º, sobre las cuales tenemos que, la parte actora: *ª (¼) explicó y acreditó al Tribunal, en base a la información y documentación anexa a su informe pericial, que con respecto a las Subglosas por Diferencia por recálculo SRI por el valor de USD $ 11.975,85 y Subglosa Diferencia entre casillero y detalle presentado por el valor USD 11.984,30 se encuentran incluidos y considerados dentro de los gastos no deducibles consignados por la contribuyente en su declaración de Impuesto a la Renta del año 2016, que conforme lo acredito con la información proporcionada en su informe, ascendió a la suma de USD 131.542,44, por lo que en consecuencia de ello, siendo que la actora de esta causa, ya se autoglosó por dicho valores, no es procedente se determine una nueva glosa por el mismo concepto. Asimismo, el perito Aguirre informó al Tribunal que en lo relacionado a la Subglosa por con lo cual se confirma que los valores observados por la Administración Tributaria, en relación a la Subglosa por gasto de depreciación de maquinaria en desuso, por el valor de USD $ 18.123,80, la actora de esta causa, no presentó documentación alguna que permita sustentar la improcedencia de esta glosa, misma que es ratificada por el mismo perito de la contribuyenteº*. (subrayado nos pertenece).

**b.2.** Al respecto de estas dos subglosas el SRI sostiene: ª *(¼) fundamentándose en la documentación e información constante tanto en el acta determinativa cuanto en la Resolución que la ratifica, concluye y así lo informa al Tribunal en la página 15 de su informe pericial; ª ¼ durante la etapa de reclamo administrativo se informa que la compañía actora no ha presentado documentación adicional que permita justificar la diferencia determinada, tampoco ha proporcionado los*

*comprobantes de venta que sustente la totalidad de la glosa, no ha logrado demostrar que esos gastos incurridos sirvieron para obtener, mantener o mejorar su renta gravada¼º .*

**b.3.** Sobre esta base, el Tribunal de instancia expresa que: *ª(¼) analizando los aportes de los peritos de la actora y de la administración tributaria, ratificando lo ya expresado con respecto al derecho de las partes contendientes de poder presentar en instancia jurisdiccional nuevas pruebas que no hubieren sido aportadas en etapa administrativa, acogiendo el informe del perito Max Aguirre, resuelve y así lo declara, las Subglosas por Diferencia por recálculo Servicio de Rentas Internas por el valor de USD $ 11.975,85 y por Diferencia entre casillero y detalle presentado por el valor USD 11.984,30, ratificando en su totalidad la Subglosa por gasto de depreciación de maquinaria en desuso, por el valor de USD $ 18.123,80.º*

**b.4.** De las transcripciones efectuadas, esta Sala de Casación considera que, la construcción argumentativa de los jueces sobre estas subglosas recurridas, resuelven la controversia al considerar que se ha justificado la diferencia determinada y por tanto, el derecho de la actora a la deducibilidad, acogiendo el informe del perito Aguirre y las desvanece, por otra parte, ratifica la tercera fruto del mismo informe; así las cosas, al tampoco estar en discusión la premisa fáctica de las subglosas recurridas, se advierte que la sentencia ha soportado su actuar en la jurisprudencia de la Corte Nacional (Resolución 73-2018), por lo que, la conclusión esgrimida por los jueces de instancia, contiene una carga argumentativa suficiente, que avala el cumplimiento de la garantía de motivación conforme el criterio rector dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, tanto así que, en aquella que favorece a sus intereses (que se funda en el mismo informe pericial) se encuentra conforme con el análisis de instancia, lo cual solo deja en evidencia su inconformidad con lo resuelto, desnaturalizando de esta manera el recurso de casación.

**b.5.** Finalmente, sobre estas glosas es necesario dejar expuesto que, la decisión adoptada deviene del ejercicio exclusivo de apreciación de la prueba, especialmente de los informes periciales, de conformidad con el art. 311 del COGEP que ha sido inicialmente invocado por los jueces de instancia y del derecho de las partes a presentar medios de prueba en juicio, de conformidad con el art. 76 de la CRE; por lo que, al haberse resuelto las subglosas con base en estas normas procesales y de protección del debido proceso, la suficiencia normativa encuentra su límite en otorgar una explicación de manera razonable, lógica y comprensible (caso No. 1212-11-EP de la CC), llegando a una conclusión razonada, por tanto, no encontramos insuficiencia en la motivación.

**6.4.3.** Respecto de **7.6.4. ª Glosa al casillero 7206 por gasto indirectos asignados desde el exterior por parte relacionadas por el valor de USD $142.807,60º ;** el SRI denuncia insuficiencia normativa y fáctica, respecto de esta glosa la sentencia refiere a que la actora argumenta: ª La administración

tributaria *considera como gastos no imputables al ingreso, los valores pagados por aquella a su relacionada del exterior INTACO CORPORATIVO INCO, S.A., en virtud de las facturas constantes en el Cuadro 24 del Acta de Determinación No. 09202024901621697, ratificada por la Resolución No. 109012021RREC327839º* El ente de control tributario, por su parte, señala que: *ª de la auditoría realizada se pudo verificar la existencia de inconsistencias en la documentación presentada por la contribuyente para justificar el valor glosado, manifestando que existen comprobantes de venta que están a nombre de otras personas, diferencias en la fecha de emisión de las facturas, falta de prueba de vinculación de las personas que brindaron el servicio, como por ejemplo que los comprobantes de venta están a nombre de otras compañías de las que supuestamente prestaron el servicio y las beneficiarias de los pagos y falta de nexo causal entre el supuesto servicio recibido con la actividad económica del actor, con los contratos y documentos que sustentan las operaciones y con los pagos efectuados por parte de la contribuyente.º*

**6.4.3.1.** El Tribunal de instancia refiere que, el sustento de las alegaciones de las partes son los respectivos informes periciales, de los que destaca: Actora: *ª que durante el desarrollo de la pericia, le fueron proporcionados por parte de la actora de esta causa y agregados a su informe pericial, las Factura del exterior, las Liquidación de compra de bienes o prestación de servicios, los comprobante de retención, los Asientos de diario (registros contables), los Comprobantes de pago, los Estados de cuenta bancarios, que acredita que la contribuyente efectuó los pagos respectivos, así como que realizó las retenciones correspondientes por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado, así como los informes de la visita realizada por el personal del exterior que labora para la sociedad INTACO CORPORATIVO INCO, S.A., acreditándose que la actora si recibió el servicio de formulación de productos, lanzamiento y comercialización de aquellos, mismos que guardan expresa relación con la actividad que realiza la contribuyente, generadora de ingresos gravados, concluyendo que dichos gastos si son deducibles.º* SRI: *ª si bien la actora de esta causa, presentó facturas de proveedores, contrato entre Intaco Corporativo INCO S.A., e Intaco Ecuador S.A., informes técnicos, pasaportes, detalle y comprobantes de venta digitalizados de los gastos por movilización y hospedaje del personal de Intaco Corporativo INCO S.A, la contribuyente no ha podido acreditar que la información presentada tenga relación con la diferencia determinada, por cuanto existen varias inconsistencias encontradas en dicha información, concluyéndose además que tampoco ha demostrado que, al haber incurrido en esos gastos haya contribuido a obtener, mantener o mejorar su renta gravada, ratificando en su totalidad la glosa que se analiza.º*

**6.4.3.2.** Conforme lo afirmado por las experticias presentadas ante el Tribunal, este concluye que: *ª valorando los aportes de los peritos de las partes; y acogiendo el informe elaborado por el economista Aguirre, resuelve y así lo declara, que la parte actora de esta causa ha acreditado la*

*existencia real del hecho económico, la realidad del gasto incurrido y su relación con la actividad generadora de renta gravada, concluyendo en consecuencia que los valores pagados a por la actora de esta causa a la sociedad INTACO Corporativo INCO S.A., sirvieron para obtener, mantener y mejorar la renta gravada, siendo en consecuencia deducibles al tenor de lo establecido en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, resolviéndose dar de baja la glosa materia de este análisisº* . De las transcripciones efectuadas, la construcción argumentativa de los jueces sobre esta glosa, resuelven justificando el hecho económico, la realidad del gasto incurrido y su relación con la actividad generadora de renta gravada, a efecto de reconocer su deducibilidad, acogiendo el informe del perito desvanece estas diferencias; pues se cumple con el requisito del primer inciso del art. 10 de la LRTI, por lo que, la conclusión esgrimida por los jueces de instancia, contiene una carga argumentativa suficiente, que garantiza el cumplimiento de la garantía de motivación conforme el criterio rector dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, descartando la insuficiencia en la motivación.

**6.5.** Una vez que ha sido verificada las denuncias de falta de motivación en cada una de las glosas y subglosas reprochadas, esta Sala de Casación, considera necesario dejar expresado que la Corte Constitucional, ha señalado que existe una argumentación jurídica suficiente, si la estructura mínimamente está integrada por: (i) Una fundamentación normativa suficiente; y, (ii) Una fundamentación fáctica suficiente (Sentencia 1158-17-EP/21 de 20 de octubre del 2021), lo que quiere decir: *ª **61.1.** Que la fundamentación normativa debe contener la enunciación y justificación suficiente de las normas y principios jurídicos en que se funda la decisión, así como la justificación suficiente de su aplicación a los hechos del caso. Como ha sostenido la Corte IDH, la referida fundamentación jurídica no puede consistir en ª la mera enumeración de las normas que podrían resultar aplicables a los hechos o conductasº [¼] sino que debe entrañar un razonamiento relativo a la interpretación y aplicación del Derecho en las que se funda la resolución del caso. **61.2.** Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso [¼]º* .

**6.5.1.** En ese sentido, se considera que la sentencia se pronuncia respecto al objeto de la controversia, a través de una serie eslabonada de argumentos que culminan con la conclusión final, sin que el hecho de que el razonamiento jurídico del Tribunal de instancia no corresponda con el que pretende la parte casacionista, signifique que exista falta de motivación, pues conforme con lo que señala la Corte Constitucional, esta garantía constitucional no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino a la explicación razonable y lógica de la decisión adoptada, sin que ello, signifique que esta Sala de Casación comparta todos los razonamientos del tribunal de instancia. Por las razones expuestas, se

rechaza el recurso planteado por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación.

**6.6. Análisis del CASO 3.-** La autoridad tributaria señala que en la sentencia respecto de rubro analizado en el acápite 7.6.5 ª **Glosa-casillero 7209** gastos, impuestos, contribuciones y otros por el valor de USD $ 73.870,00º, al considerar como gasto deducible el valor del impuesto del 1.5 por mil del año 2015 en el ejercicio fiscal 2016, se ha incurrido en un vicio de *extra petita*, infringiendo los arts. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial y el 92 del Código Orgánico General de Procesos, pues eso no formó parte de la traba de la Litis.

**6.6.1.** Para el análisis del yerro de *extra petita*, se tiene en cuenta las pretensiones del actor, las excepciones presentadas y lo resuelto por el juzgador, y si como resultado de este ejercicio ha traído a debate hechos que no pertenecen a un control de legalidad y que hayan sido expresamente planteados en la demanda, en ese sentido de la sentencia recurrida tenemos:

**A)** El acto impugnado es la Resolución No. 109012021RREC327839, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI) el 15 de julio del 2021, que aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de Determinación Tributaria No. 09202024901621697 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016; y su pretensión se circunscribió a *ª se declare con lugar la demanda propuesta y se deje sin efecto y en consecuencia se den de baja de la contabilidad fiscal, las glosas determinadas a cargo de INTACO ECUADOR S.A. constantes en el Acta de Determinación ¼ que fueron ratificadas en la Resolución No. 109012021RREC327839, expedida por la misma autoridad, el 15 de julio del 2021, glosas que refieren a la declaración del impuesto a la renta de la actora, del año fiscal 2016.(¼) º*

**B)** El SRI en la contestación a la demanda, no alega excepciones previas de conformidad con el art. 153 del COGEP. Sin embargo, sobre esta glosa en concreto alegó que: *ª el actor aceptó la totalidad de este rubro, mediante su declaración sustitutiva de 15 de noviembre de 2020, y durante el término probatorio no ingresó ninguna documentación ni ningún soporte documental contrario a dicha diferencia, motivo por el cual se ratificó.º* Más adelante refiere que: *ª a pesar de que este rubro también ha sido aceptado totalmente, el actor indica que no solo ha pagado el valor indicado, sino que el rubro asciende al valor de USD 80.035,76, pagado por la compañía INTACO ECUADOR S.A. al Municipio de Guayaquil por concepto del impuesto del 1.5 por mil. No se aprecia cómo este argumento puede significar una impugnación a la glosa efectuada por la Administración Tributaria, puesto que no permite conocer por qué la glosa y la ratificación de la Administración es errónea*

*respecto a este punto.º*

**C)** Así las cosas en audiencia preliminar se fija el objeto de la controversia, el cual abarca la totalidad de la pretensión del actor, pues se concreta en *ª Determinar si el actor justifica las glosas establecidas en el proceso de determinación que fueron ratificadas en el acto impugnado, la resolución No. 1090120121RREC287839, con las consecuencias legales respectivasº*.

**D)** En específico sobre esta glosa en la sentencia se manifestó que: *ª **7.6.5.4)** Analizando la prueba presentada por las partes, el Tribunal concluye que efectivamente el valor glosado corresponde a un impuesto relacionado año fiscal 2015 no pudiendo en consecuencia, considerárselo como gasto deducible para el año fiscal 2016, sin embargo de la información aportada por el economista Aguirre en las páginas 33, 34 y 35 de su informe pericial consta acreditado que por concepto de impuesto del 1.5 por Mil del año 2016 la actora de ésta causa pagó al Municipio de Guayaquil el valor de USD $ 80.035,76 por lo que atendiendo al principio de equidad tributaria establecido en el artículo 300 de la Constitución y siendo que base fundamental de dicho principio es la razonabilidad del tributo, el Tribunal considera y así lo resuelve que el valor que la actora de ésta causa ha pagado por concepto de impuesto de 1.5 por Mil del año 2016, por el valor de USD $ 80.035,76, es el que deberá ser considerado como gasto deducible para el año materia de auditoría.º*

**6.6.2.** Revisada la sentencia, se observa que, sobre el rubro de la casilla 7209 por gastos, impuestos, contribuciones y otros para el ejercicio fiscal 2016 por el valor de USD $ 73.870,00; se cuestiona su deducibilidad por tratarse de impuesto de 1.5 por mil a los activos correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en ese sentido, los jueces de instancia afirmando la imposibilidad de la deducción de otros años, consideran la alegación realizada por la actora en su libelo inicial, y confirmado por el informe del perito Max Aguirre, quien en su conclusión manifiesta: *ª el valor glosado corresponde al pago del impuesto 1,5 por Mil efectuado por la actora de esta causa al Municipio de Guayaquil en relación al impuesto por tal concepto del año 2015, valor que se registró en la fecha en que se realizó el pago que fue el año 2016¼º*. Ante este hecho, el Tribunal de instancia aduciendo que el pago efectuado dentro del año 2016 es mayor al glosado por el SRI, en su ejercicio de tutela contencioso tributaria, atendiendo al principio de equidad tributaria consagrado en el art. 300 de la CRE, encuentra mérito para desvanecer la glosa y resuelve que el valor de 80.035,76, pagado por el año 2016 sea considerado como gasto deducible, cabe preguntarse si ello es parte del control de legalidad.

**6.6.3.** Esta Sala de Casación ha sido reiterativa al pronunciarse que el control de legalidad, no abarca cuestiones que deben ser alegadas expresamente por las partes procesales, por el contrario implica que

debe controlar la legalidad de los actos administrativos que impliquen temas procedimentales u omisiones que puedan causar indefensión; en el presente caso, no cabe que siendo el tema de controversia el determinar si la empresa actora justifica la glosa, y únicamente se ha limitado a señalar un supuesto exceso en el valor de la glosa (lo que quizá hubiere correspondido a un pago indebido), sin atinar defensa alguna en relación al pago de una obligación que corresponde a otro ejercicio económico; sin embargo la sentencia no sólo deja sin efecto la glosa sino que deja entrever que existe un pago indebido, lo que no fue objeto de controversia, por tal motivo consideramos que efectivamente se ha configurado el vicio de extra petita contemplado en la causal 3 del art. 268 del COGEP en la decisión de instancia y corresponde corregirla. En consecuencia, se acepta el vicio alegado y se estará a lo resuelto en sede administriva.

**6.7. Análisis del CASO 5.-** Respecto de la Glosa por diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016): Subglosa por el valor de USD $ 8.094,74 relativa a rubros diferentes al asiento contable No. PZ 15007544-FACTURA del 2015 con ingresos parciales en diciembre del 2015 y enero del 2016; el SRI denuncia que en la sentencia al reconocer la deducibilidad de un gasto generado en otro periodo fiscal ha incurrido en los vicios de falta de aplicación del art. 7 de la Ley de Régimen Tributario y 27 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y la aplicación indebida del inciso primero del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para su análisis se considera:

**6.7.1.** Una vez definido el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, lo cuales no pueden ser revalorizados, se identifican en la subglosa controvertida (acápite 7.6.1), los siguientes: **i)** No es controvertido que la glosa se levantó en razón de que en el asiento contable No. PZ 15007544, registra una factura del año 2015, con ingresos parciales en diciembre del 2015 y enero del 2016. **ii)** Que INTACO ha justificado en sede judicial que parte del producto que fue adquirido al proveedor CALIZAS HUAYCO S.A., en virtud de la orden de Compra No. 15000044 y que constan en la factura No. 001-001-000142835, emitida por dicho proveedor 18 de diciembre del año 2015, fueron registrados en el inventario de la contribuyente, en enero del año 2016. **iii)** Que la conclusión del perito señala que, este valor corresponde a los bienes activados en el ejercicio fiscal materia de auditoría, sean consignados como parte del Casillero 7016 Costos compras netas locales de materia prima del año de su activación, acreditando la deducibilidad de dicho costo en el ejercicio fiscal 2016. **iv)** La actora ha justificado la existencia del gasto glosado y su deducibilidad.

**6.7.2.** Al respecto de este reparo, en la sentencia se advierte que: *"**7.6.1.3)** El Tribunal, analizadas las referidas pruebas periciales, precisa; conforme lo mencionó el Ingeniero Gaón en el*

*contrainterrogatorio al que fue sometido por el procurador judicial de la actora, reconoció que su informe no consideró la prueba aportada por la actora a este expediente judicial, consistente en el informe del perito Aguirre y sus anexos, destacando además que conforme así lo ha expresado en fallos anteriores, en el ámbito jurisdiccional se pueden actuar pruebas nuevas o pruebas distintas a las presentadas en la fase administrativa, siempre que aquéllas cumplan los preceptos exigidos para su validez y eficacia, conforme lo ha resuelto la jurisprudencia emitida por la Corte Nacional (Fallo dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la Resolución No. 73-2018, publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No. 135, del 26 de marzo del 2011), razón por la que, acogiendo el informe del perito Aguirre, se considera, que la actora ha justificado la existencia del gasto glosado y su deducibilidad, por lo que declara y así lo resuelve, dar de baja la glosa materia de este análisis, ratificando el valor de USD $ 533,55, correspondiente a las subglosas mencionadas por el perito Aguirre en el Cuadro 6 de su informe pericial, nominadas 1.4. PV16005703 IVA fue cargado al inventario y 1.5. PH16003420 Docum. Interno valor afecto al gasto contablemente, por cuanto sobre las mismas, no se presentó documento alguno que sustente su deducibilidad.º*

**6.7.3.** Del texto transcrito de la sentencia, se tiene que los jueces de instancia, sobre este rubro que forma parte del concepto glosado por ª diferencias no justificadas (casilleros No. 7004/7016)º, inician su análisis señalando que los informes periciales soportan las alegaciones de cada parte, enmarcando su análisis en la prueba practicada conforme a la regulación normativa (7.1. y 7.2.), concluyen que acogen lo señalado por el perito Max Aguirre de la parte actora y señala como hecho probado *que ª la actora ha justificado la existencia del gasto glosado y su deducibilidad, por lo que declara y así lo resuelve, dar de baja la glosa materia de controversia este análisisº ,* realidad procesal que no puede ser cuestionada por el caso 5 invocado, tampoco, según lo sostiene el perito del SRI, sólo cabe considerar los documentos adjuntados en la etapa de la determinación y del reclamo y no los elementos presentados en la etapa de juicio.

**6.7.4.** Así las cosas, al haberse aceptado en sentencia de instancia que se ha justificado como el registro de la factura en el año 2016, como correcto, no se observa la infracción denunciada por el art. 7 de la LRTI, así como del art. 27 de su Reglamento, pues bajo la realidad advertida por los juzgadores de instancia, constituye un gasto efectuado para el ejercicio económico 2016; tampoco se advierte la aplicación indebida del primer inciso del art. 10 de la LRTI, pues al estar en controversia la deducibilidad del gasto, el juzgador debía observar su contenido ya que esta norma tiene como finalidad establecer los gastos cuya deducibilidad se consideran para el establecimiento de la base imponible del impuesto a la renta. Por lo que se desecha este caso.

**6.7.5.** Cabe aclarar que la conclusión a la que llega la Sala de Casación, deviene del error de selección del caso 5 invocado por el SRI, lo cual no significa que estemos de acuerdo con el análisis y decisión de la sentencia sobre la referida subglosa.

## 7. DECISIÓN

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

**7.2. CASAR PARCIALMENTE** la sentencia dictada con voto de mayoría por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, en el 19 de abril del 2023, en el proceso No. 09501-2021-00520. Se rechaza el recurso por los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, y se lo admite por el caso 3 por el vicio de extra petita, según las consideraciones hechas en esta sentencia.

**7.3.** Sin costas. Siendo el recurso propuesto por la administración tributaria, no hay rendición de caución alguna en la admisión del recurso.

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

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

**RESUMEN DE FACIL COMPRENSIÓN**

No se casa la sentencia por los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP propuestos por el SRI por cuanto las glosas y subglosas impugnadas no se advierte las infracciones denunciadas y que ocasionaron su

desvanecimiento. Se admite el recurso por el vicio de extra petita (numeral 3) y se confirma lo resuelto en sede administrativa.

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




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/FA

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.