

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

**17510-2020-00356, 09501-2021-00095,
09501-2021-00216**

FUNCIÓN JUDICIAL

275254532-DFE

Juicio No. 17510-2020-00356

RESOLUCION 726-2025

**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 22 de octubre del
2025, las 16h58.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que en el fallo no se ha producido el vicio de falta de motivación por incongruencia o inatención. Tampoco se advierte falta de aplicación, aplicación indebida o errónea interpretación de las normas de derecho sustantivo acusadas en el recurso. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS.- La abogada Alejandra Soriano Díaz, procuradora judicial de la compañía PUBLIAXION Cia. Ltda., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado el 29 de marzo de 2022, a las 13h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00356.

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI
0501385058

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

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 13 de mayo de 2025, las 16h22, 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. **1.5.-** En tal virtud, según lo 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, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; 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 08 de octubre de 2025, a las 15h00, con reinstalación el día 17 de octubre, a las 12h15.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1. Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia con voto de mayoría se desprende que la controversia radica en: *“DILUCIDAR SOBRE LA LEGALIDAD Y LEGITIMIDAD DE LA RESOLUCIÓN NO. 117012020RREC293080 EMITIDA POR EL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, DE 01 DE SEPTIEMBRE DEL 2020, MEDIANTE LA CUAL RESUELVE NEGAR EL RECLAMO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNACIÓN A LA RESOLUCIÓN DE DEVOLUCIÓN DE RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL PERIODO COMPRENDIDO DE ENERO 2018 HASTA MARZO DEL 2019, PRESENTADO POR LA EMPRESA ACTORA PUBLIAXION CIA. LTDA.º* (fs. 245 vuelta expediente de instancia) **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo de mayoría antes referido resolvió que: *“rechaza la demanda propuesta por la señora Eulalia Mercedes del Pozo Cevallos, Gerente General y como tal representante legal de la compañía PUBLIAXION Cía. Ltda., por cuanto no se han desvanecido las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado y, en consecuencia, confirma en todas sus partes la Resolución No. 117012020RREC293080 de 1 de septiembre de 2020, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de*

Rentas Internas y sus antecedentes.°. (fs. 253 vuelta expediente de instancia) **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 25 de octubre de 2022, 09h06, la procuradora judicial de la compañía PUBLIAXION Cia. Ltda., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de motivación amparado en el artículo 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República, artículo 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículo 89 del COGEP, así como la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional del Ecuador; y, también por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 156 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el vicio de errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 312-2011; y, por la indebida aplicación de la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional del Ecuador. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 2 de noviembre de 2022, las 10h15, 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 10 de enero de 2025, 12h12, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo en su calidad de Conjuez de la Sala dispuso a la parte recurrente que aclare su recurso en un término de cinco días. (fs. 4 y 4 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 17 de enero de 2025, 14h11, la procuradora judicial de la compañía recurrente da cumplimiento a lo ordenado. Finalmente, en auto de 22 de enero de 2025, las 8h06, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“ 27. ADMITIR el recurso de casación presentado por la compañía PUBLIAXION CIA. LTDA., por intermedio de su abogada autorizada Alejandra Soriano Díaz; en consecuencia, se admiten los siguientes cargos: 27.1. Por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (i) No cumple el requisito de motivación 27.2 Por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el que se acusa que en la decisión recurrida se incurrió en: (ii) Falta de aplicación del artículo 156 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; (iii) Errónea interpretación del precedente jurisprudencial 312-2011; y, (iv) Aplicación indebida de la sentencia 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional.*°. (fs. 13 - 17 vuelta expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- Conforme el hilo conductor propuesto señala: **4.1.-** La accionante en el escrito de casación inicia su argumentación señalando que en referencia al caso quinto del artículo 268 del COGEP, acerca de la falta de aplicación del Art. 156 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, que la norma reglamentaria de obligatorio cumplimiento por parte del contribuyente y de aplicación mandatoria para la autoridad judicial

tributaria, contiene dos reglas para la verificación del derecho al crédito tributario: 1.- Que los comprobantes de retención de IVA que sustentan el crédito tributario hayan sido emitidos conforme a la ley tributaria y al Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, y ; 2.- Que se encuentren registrados en la contabilidad. Menciona que las dos reglas previstas en el Art. 156 del RALRTI se cumplieron fácticamente, como el Tribunal lo recogió en su sentencia. La consecuencia, entonces, solo podía ser el reconocimiento del crédito tributario a favor de PUBLIAXION que, al no poder ser compensado, da derecho a la devolución conforme al Art. 69 de la LRTI. En consecuencia, señala que la falta de aplicación de la norma jurídica contenida en el Art. 156 del RALRTI produjo una violación que perjudicó la decisión del caso de manera evidente, porque en lugar de haber resuelto el reconocimiento del crédito tributario -y su concomitante devolución- la inaplicación de la norma en cuestión condujo al Tribunal a negar la demanda y ratificar el acto administrativo que, a su vez, denegó el derecho a la devolución del valor consignado como crédito tributario. Con esto indica que se produjo la violación del ordenamiento jurídico y de los derechos de su representada. Aspira por tanto que el yerro jurídico alegado, debe ser corregido por el Tribunal de casación en apego a sus funciones dispuestas en el Art. 184 de la Norma Fundamental. (fs. 270, 271 y 271 vuelta expediente de instancia).

4.2.- Con relación a la errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 312-2011, la compañía recurrente menciona que en el punto 7.5.1 de la sentencia, en la página 15, el H. Tribunal hace bien en esgrimir los precedentes jurisprudenciales reiterativos sobre el pago en exceso que desde hace más de una década han sido aplicados por la justicia tributaria. Señala que el juzgador se apoya en el fallo 312-2011 que, a su vez, indica la reiteración de fallos anteriores a la Constitución de 2008, de donde se entiende que éstos son de obligatorio cumplimiento aunque no hayan entrado en el mecanismo de fallos de triple reiteración que hoy por hoy se aplica por disposición expresa del Código Orgánico de la Función Judicial. Indica que según estos fallos se desprenden tres reglas que deben cumplirse al unísono para que proceda la devolución de lo excesivamente pagado, tal como lo ha señalado la sentencia recurrida. Indica que tanto la norma, precedente jurisprudencial, como la consecuencia que se le atribuye son apropiadas al caso, pues permiten verificar lo excesivo del pago y justifican su devolución al contribuyente. Así también indica que el alcance que se le da, no corresponde al precepto jurídico o premisa mayor, particularmente en cuanto al punto tres. Indica que según la sentencia, no se llegó al convencimiento, a través de los medios probatorios, del sustento del pago en exceso; es decir, los puntos 1) y 2) de este trío de reglas no son controvertidos; empero, el punto 3) sí. (fs. 272 expediente de instancia).

4.3.- Por tanto, hace énfasis en que el Tribunal Distrital no considera que los comprobantes de retención que sustentan el crédito tributario reclamado sean inválidos; es decir, jamás se cuestiona que no se reuniesen ^a los requisitos que la Ley y el reglamento lo considera^o, en términos del precedente jurisprudencial. Lo que cuestiona es si el porcentaje de retención que cada uno de los agentes de retención practicó a su representada sería 70% o 30%, ello

debido a que los 10 comprobantes de retención habían sido reclasificados a la cuenta contable código 2.1.01.005.1010. Es decir, señala que lo que el Tribunal Distrital hace es atribuir un sentido y alcance muy distintos de los establecidos en el precedente, el cual dispone que basta con verificar que los comprobantes de retención hayan sido emitidos conforme a la Ley y al Reglamento para que se sustente el pago en exceso si se han cumplido también la primera y segunda reglas, como ocurre en este caso. Por tanto, indica que el Tribunal de instancia va más allá de lo ordenado en el precedente que el mismo Tribunal cita para imponer a su representada un requisito que no se halla en el precedente: que el saldo correspondiente a dichas retenciones se haya clasificado en una cuenta de mayor específica. No obstante, indica que al establecer un requisito que no está en la ley ni en ninguna de las normas que dicen relación con la devolución de lo excesivamente pagado, se está violando el derecho personal de mi representada a recuperar lo que legítimamente le corresponde por la imposición de formalidades que no constan en norma alguna. Tan es cierto lo anterior que no hay norma jurídica que regule la forma en que el plan de cuentas de una compañía debe diseñarse: varias compañías no desagregan el crédito tributario por porcentaje de retención, lo cual no elimina su derecho al crédito tributario. Menciona que en este caso se demostró que el valor del crédito tributario se encontraba consignado en una cuenta del activo y que las retenciones que luego alimentan ese crédito tributario (del 30%, del 70% y del 100% indistintamente) estaban en cuentas del pasivo, en todos los casos. (fs. 272 vuelta expediente de instancia).

4.4.- Respeto de la indebida aplicación de la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional, indica que el Tribunal de instancia concluyó que el acto administrativo sí estaba motivado y para llegar a esa conclusión se apoyó en la sentencia No. 227-12- SEP-CC de la Corte Constitucional que contenía el test de motivación consistente en una corta lista de verificación con apenas tres elementos: lógica, razonabilidad y comprensibilidad. No obstante, señala que a la fecha de la sentencia recurrida, la Corte Constitucional había ya expedido el fallo No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021, en el que explícitamente se alejó del test de motivación y estableció varios tipos de deficiencia motivacional que exceden, por mucho, aquel contenido en la sentencia 227-12-SEP-CC. Indica que si el Tribunal Distrital hubiera vuelto la mirada al precedente jurisprudencial actual de la Corte Constitucional (obligatorio, según el Art. 436 numeral 1 de la Constitución), no habría podido sino llegar a la conclusión de que efectivamente el acto administrativo impugnado carecía de motivación. Esto señala debido a que tal como se advirtió en la demanda, en la audiencia preliminar y en los alegatos de la audiencia de juicio, nunca se estableció cuál era la norma que elimina el derecho de su representada a la devolución de lo pagado en exceso por haber reclasificado saldos de sus cuentas contables. La sentencia 1158-17-EP/21 habla con claridad sobre la falta de motivación por incongruencia. Señala que de haber aplicado el precepto de la falta de motivación por incongruencia, obligatoriamente este caso se habría resuelto en sentido contrario porque habría sido menester contrastar el cargo presentado por su representada al

precedente de la justicia constitucional. Señala que como puede apreciarse, sobre este segundo cargo, nuevamente el Tribunal incurrió en un vicio de ilegalidad que, de no estar presente, hubiera ocasionado una decisión completamente distinta, favorable a los argumentos de la parte actora que, a la luz de la norma sustantiva llamada a resolver válidamente el caso, se sostiene. Por el contrario, menciona que no puede sostenerse válidamente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano una sentencia que aplica normas que ya no existen para la época en que se resuelve el caso, y deja de aplicar aquellas que corresponden a los hechos en forma y tiempo. Hace énfasis en que cuando el Tribunal Distrital aplicó equivocadamente un fallo que ya había sido expulsado como precedente obligatorio por parte de la Corte, y omite aplicar el precedente correcto, violó la tutela judicial efectiva de mi representada, el derecho a la seguridad jurídica y su labor de administrar justicia en Derecho. (fs. 273, 273 vuelta y 274 expediente de instancia).

4.5.- En lo que se refiere al caso segundo del artículo 268 del COGEP, la recurrente indica que alegar falta de motivación del acto administrativo impugnado por haberse obviado la disposición jurídica de ^aenunciar la norma jurídica^o que permite anular el derecho de la devolución del valor pagado en exceso por concepto de IVA, el Tercer Tribunal de lo Contencioso Tributario incurre exactamente en el mismo yerro jurídico, y nuevamente viola el derecho de PUBLIAXION a obtener una respuesta motivada por parte del Estado al no enunciar la norma jurídica sobre la que se basa para establecer que el derecho de su representada no está sustentado porque los comprobantes de retención no corresponden al porcentaje de retención que consta en el título del libro mayor. Indica que el Tribunal Distrital obtuvo prueba de que efectivamente existe un valor debidamente sustentado en comprobantes de retención emitidos de conformidad con la normativa reglamentaria aplicable, así como en la declaración de IVA del solicitante PUBLIAXION, como se aprecia del fallo, pero aún así decide negar la devolución del pago en exceso. Es decir, señala que se basa la negativa en el hecho de que su representada reclasificó los valores que hacen parte de la cuenta de mayor Código 2.1.01.005.1010. Hace hincapié en que tal como se analizó respecto de los cargos anteriores, independientemente de la cuenta en la que se hayan mayorizado los saldos del crédito tributario generado en retenciones, se cumplieron los presupuestos sobre la validez de las retenciones y su contabilización, aún si no estaba en la cuenta contable en la que las autoridades tributarias esperaban verlo. Menciona así que no se puede dejar de lado el hecho de que el crédito tributario es un derecho personal que no puede restringirse ilegítimamente sino sólo por disposición de rango legal, tal como se expuso en la demanda. (fs. 275, 275 vuelta y 276 expediente de instancia).

4.6.- Indica que se violó la garantía de la motivación por inatención. Menciona que según el Art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, la motivación consiste en aquel ejercicio lógico que resuelve la controversia (factual) sobre la base del Derecho (normas y principios jurídicos), y que además expresan tales razones de forma tal que puedan ser comprensibles con meridiana claridad por parte de los involucrados en la disputa y de la sociedad en

general. Menciona que la Corte Constitucional señala que se produce el vicio de la inatención como vulneración de la garantía de la motivación cuando las premisas fácticas no coinciden con el resto del caso, dando como resultado una motivación aparente. Dentro del análisis realizado por el Tribunal se puede llegar a la conclusión de que no se tomó en cuenta los hechos correspondientes al presente proceso, y que claramente la decisión se fundamentó en un análisis de un acto de "control posterior" efectuado por "la autoridad aduanera" que versa sobre ciertas "importaciones" que no guardan relación alguna con las actividades propias de su representada, ni mucho menos con el pago en exceso probado en el caso judicial antecedente de esta casación. Menciona que esto permite establecer que existen hechos que deberían considerarse como relevantes de un razonamiento no conducente a la realidad de lo solicitado, lo que nos da como resultado la falta de motivación. Expone que, mediante la interposición del recurso horizontal de aclaración, el 4 de abril de 2022, PUBLIAXION solicitó expresamente que se aclare la pertinencia de ese control posterior e importaciones aludidas, pues claramente produce obscuridad en el fallo al tratarse de hechos que no guardan coherencia con la verdad procesal. (fs. 276 vuelta y 277 expediente de instancia). **4.7.-** En tanto, que en la aclaración, la compañía recurrente en referencia a la errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 312-2011, señala que para que se configure el pago en exceso de un tributo, los señores Jueces de la ex Corte Suprema de Justicia establecieron que "... los documentos que lo respaldan [al pago] debieron "validarse" es decir reunir los requisitos que la Ley y el reglamento lo considera.". Señala que el Tribunal yerra al interpretar esta norma en el sentido de que mantener, por separado, dos libros mayores (Retención IVA 70% CÓDIGO: 2.1.01.005.1011, - Retención IVA 30% CÓDIGO: 2.1.01.005.1010) para clasificar las retenciones según su porcentaje de retención impide tener certeza de que los comprobantes que componen el valor reclamado sean, en efecto, el sustento de la devolución. Señala así que la regla sobre la que se funda el Tribunal, requiere que los documentos que respaldan el pago en exceso reúnan los requisitos de la ley y el reglamento aplicables. Pero indica que el Tribunal Distrital no consideró que no existe norma legal ni reglamentaria alguna que le impida al contribuyente construir su plan de cuentas como mejor convenga a sus intereses. Tampoco consideró que la subclasificación según el porcentaje de retención en nada obsta la verificación del valor pagado en exceso por vía de retención, ni el hecho de que se probó que los saldos objeto del reclamo administrativo concuerdan con las retenciones efectuadas al centavo, y que este valor se encuentra efectivamente mayorizado, independientemente del porcentaje de retención. Al dejar de lado estos importantísimos hechos que componen parte de la verdad procesal, arribó a la conclusión de que los comprobantes de retención "corresponden 70% de retención IVA, mas no el 30 % (...) lo cual no demuestra que dichos comprobantes sean el sustento de los valores reclamados por concepto de retenciones en la fuente del 30%". Esta afirmación, constituye una interpretación errada de la regla jurisprudencial porque le asigna un alcance distinto al pretendido por la Alta Corte ya que implica

que, al incorporarse las retenciones de IVA al 70% en un mayor denominado ^aRetenciones de IVA 30%^o no se sustenta fehacientemente el pago al Fisco. (fs. 7 vuelta expediente de casación). **4.8.-** En cuanto a la falta de aplicación del artículo 156 del RALRTI, la compañía recurrente menciona que la norma aplicada es absolutamente impertinente al caso y resulta en una conclusión completamente ajena a la realidad procesal, en tanto argumenta sobre una ^aimportación^o objeto de una ^adeterminación de control posterior^o por parte de la ^aautoridad aduanera^o, nada de lo cual fue parte de la litis de este juicio que se circunscribió al pago del IVA local ante el Servicio de Rentas Internas. Es decir, menciona que el yerro jurídico es grave cuando se niega la demanda aplicando una norma y unos hechos ajenos al caso. Por tanto, concluye que las dos reglas previstas en el Art. 156 del RALRTI se cumplieron fácticamente, como el Tribunal lo recogió en su propia sentencia, hoy recurrida. La consecuencia, entonces, señala que solamente podía ser el reconocimiento del crédito tributario a favor de PUBLIAXION que, al no poder ser compensado, da derecho a la devolución conforme al Art. 69 de la LRTI, que sí se cita en la sentencia. Hace énfasis en que la falta de aplicación de la norma jurídica contenida en el Art. 156 del RALRTI produjo una violación que perjudicó la decisión del caso de manera evidente, porque en lugar de haber resultado en el reconocimiento del crédito tributario -y su concomitante devolución- la inaplicación de la norma en cuestión condujo al Tribunal a negar la demanda y ratificar el acto administrativo que, a su vez, denegó el derecho a la devolución del valor consignado como crédito tributario. (fs. 10 - 10 vuelta expediente de casación). **4.9.- Contestación al recurso de casación.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha 14 de febrero de 2025, a las 16h26, comparece la abogada Katya Arguello Villavicencio, procuradora judicial designada por la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso interpuesto y menciona en referencia a la causal segunda (falta de motivación) sobre la cual la accionante ha determinado que la sentencia no cumple con los requisitos de motivación, que a su criterio estos parámetros no fueron analizados por el Tribunal de instancia respecto al acto administrativo impugnado, esto es la Resolución No. 117012020RREC293080 y su antecedente la Resolución No. 117012019RDEV526130, por lo que la sentencia emitida se vuelve incongruente e inatinerente. (fs. 53 expediente de casación). **4.10.-** Continúa citando el punto 8.1 y 8.2 de la sentencia de instancia y menciona que el Tribunal de instancia realizó una motivación suficiente respecto a lo probado en el proceso, debiendo enfatizar que el actor no actuó prueba dentro de esta causa, en tal sentido la sentencia es congruente y atinente en razón de que cumple con los estándares motivacionales emitidos por la Corte Constitucional, en razón de que el Tribunal de instancia realizó una suficiente argumentación ya que la misma cuenta con la base normativa como es el Art. 82 del Código Tributario que sirvió de análisis para dicha decisión; al igual que existe suficiente fundamentación fáctica constante en su decisión como son los antecedentes ya descritos, es decir cuenta con el estándar de suficiencia motivacional. Concluye reiterando que la

argumentación realizada por el Tribunal de instancia contó con suficiente argumentación motivacional y jurídica, es decir, se encuentra correcta, acatando lo tipificado en cada uno de los artículos presuntamente vulnerados y que partió con base en el objeto de la litis y sobre lo que efectivamente consta en el proceso, existiendo una coherencia lógica, pues guarda relación cada punto controvertido con un análisis fáctico jurídico y sobre lo efectivamente aportado dentro del proceso, por lo que, conforme queda explicado, la causal determinada por el accionante no cumple con los requisitos exigidos por la técnica casacional, tornándose improcedente, toda vez que su fundamentación es imprecisa, como tampoco evidencia la supuesta falta de motivación o indefensión causada en este aspecto. (fs. 53 - 54 expediente de casación). **4.11.-** En referencia a la falta de aplicación del Art. 156 del RALRTI, señala que en caso se hubiera resuelto de forma distinta obligando al Tribunal de instancia a reconocer el derecho a la accionante a la devolución del valor excesivamente pagado por concepto de Impuesto al Valor Agregado en el período objeto del juicio de impugnación, en razón de que la misma estaba llamada a resolver el caso, en forma perfecta y a favor de la actora, ya que a su criterio contiene las únicas dos reglas obligatorias para cumplir con la verificación del derecho al crédito tributario que conducen a su devolución que fue asunto de la controversia, siendo ellos: 1) Que los comprobantes de retención de IVA que sustentan el crédito tributario hayan sido emitidos conforme a la ley tributaria y al reglamento de comprobantes de venta y de retención; y 2) Que se encuentren registrados en su contabilidad y que aduce que estos hechos fueron probados en el proceso judicial y sin embargo de aquello procedió a negar la demanda. Concluyendo en referencia a este punto que en el fallo recurrido, claramente se señala que la información presentada por el accionante en juicio es incongruente y no guarda relación; análisis que fue suficiente para negar la acción de impugnación presentada por el accionante y bajo ningún concepto podía aplicarse lo constante en el Art. 156 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno porque su acervo probatorio era inconsistente. Por lo expuesto, el Tribunal de instancia dio una preeminencia y correcta aplicación a lo constante en el Art. 169 del COGEP. (fs. 54 vuelta y 55 expediente de casación). **4.12.-** Acerca de la errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 312-2011, menciona que el análisis interpretativo del Tribunal al interpretar este precedente jurisprudencial es correcto, puesto que al mantener por separado dos libros mayores (retención de IVA 70% CODIGO: 2.1.01.005.1011, retención IVA 30% CODIGO: 2.1.01.005.1010) para clasificar las retenciones según sus porcentajes de retención concluyó que impidió tener certeza de que los comprobantes que componen el valor reclamado, sean en efecto, el sustento de la devolución, en consecuencia interpretó correctamente el precedente jurisprudencial No. 312-2011. Es necesario señalar que en el punto 7.3 de la sentencia (página 10) se señaló que se analizó los mayores que contenían las retenciones, aceptando los valores de los saldos y que no han sido controvertidos, pero si se hizo una validación en cuanto a la denominación de las cuentas, mismas que difieren, es decir, justamente este hecho conlleva a haberse

realizado una validación de la información presentada de conformidad con el precedente jurisprudencial señalado y que no permite tener certeza de los valores a devolverse. (fs. 55 vuelta expediente de casación). **4.13.-** Finalmente, acerca de la indebida aplicación de la sentencia No. 227-15-SEP-CC de la Corte Constitucional, indica que a la fecha de emisión de la sentencia recurrida ya se había expedido el fallo No. 1158-17-EP de 20 de octubre de 2021 en que se alejó de estos elementos de motivación y estableció otros tipos de deficiencia motivacional que exceden la No. 227-12-SEP-CC en donde se tomaron varios elementos siendo uno de ellos la incongruencia, en razón de que el Tribunal de instancia no señaló la norma jurídica que permite anular el derecho de la accionante a la devolución del valor pagado en exceso por IVA y la inatinencia en razón de que en la sentencia recurrida su fundamentación fáctica y jurídica se han esgrimido razones que no tienen que ver con el hecho controvertido; hechos que manifiesta que no fueron tomados en el presente caso y que a su criterio la decisión se fundamentó en un análisis de control posterior efectuado por la autoridad aduanera que versa sobre ciertas importaciones que no guardan relación alguna con las actividades de la accionante, y menos aún con el pago en exceso impugnado, que es antecedente del recurso de casación interpuesto por la actora, aduciendo que este hecho permite establecer que existen hechos que deberían considerarse como relevantes dentro de un razonamiento lo que da como resultado una falta de motivación. Señala que no existe incongruencia e inatinencia pues claramente se encuentran detallados los hechos motivos del análisis subsumidos a los hechos y la norma, esto es la aplicación del Art. 169 del Código Orgánico General por Procesos pues claramente se ha indicado que correspondía al actor probar los hechos que se creyere asistido y no lo hizo en el presente caso y más aún cuando dentro del proceso judicial, las fechas de los mayores contables presentaban inconsistencias, insumo suficiente para haber negado la pretensión del accionante por un control de validación de información. (fs. 13 - 17 vuelta expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación. En el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del artículo 156 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por errónea interpretación del precedente jurisprudencial No. 312-2011 o por aplicación indebida de la sentencia No. 227-12-SEP-CC expedida por la Corte Constitucional.

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 segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso segundo.- *“ 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.”.* **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *“ (1/4) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”*.¹ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“ (1/4) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”*.²

6.2.1.- Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.-** *“ En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”.* **b) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“ 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.”.* **c) Artículo 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial.-** *“ 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: (...) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución*

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

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

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; (...).^o. **d) Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional.-** *“La Corte analiza si una sentencia de casación vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y, para ello, realiza un balance sistemático de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: se aleja explícitamente del test de motivación y, con base en la jurisprudencia reciente de la Corte, establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía. Esas pautas incluyen un criterio rector, según el cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa (de conformidad con el art. 76.7.1 de la Constitución). Las pautas también incorporan una tipología de deficiencias motivacionales, es decir, de incumplimientos de dicho criterio rector: la inexistencia, la insuficiencia y la apariencia; esta última surge cuando la argumentación jurídica incurre en algún tipo de vicio motivacional, como son: la incoherencia, la inatinencia, la incongruencia y la incomprensibilidad.*^o. **6.2.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que en el fallo impugnado se ha producido una falta de motivación por incongruencia, al haberse obviado la disposición jurídica de *“anunciar la norma jurídica que permite anular el derecho a la devolución del valor pagado en exceso por concepto de IVA, sin evidenciarse la norma jurídica sobre la que se basa para establecer que el derecho de la recurrente no está sustentado porque los comprobantes de retención no corresponden al porcentaje de retención que consta en el título del libro mayor. Afirma que el Tribunal obtuvo prueba de que efectivamente existe un valor debidamente sustentado en comprobantes de retención emitidos de conformidad con la normativa reglamentaria aplicable, así como en la declaración de IVA, y aún así decide negar la devolución de pago en exceso. Señala que independientemente de la cuenta en la que se hayan mayorizado los saldos del crédito tributario generado en retenciones, se cumplieron los presupuestos sobre la validez de las retenciones y su contabilización. Finalmente, señala que también existe falta de motivación por inatinencia pues en el fallo no se tomó en cuenta los hechos correspondientes al proceso, siendo que la decisión se fundamentó en un análisis de un acto de control posterior efectuado por la autoridad aduanera que versa sobre ciertas importaciones que no guardan relación con las actividades propias de la actora, ni con el pago en exceso probado en el caso judicial; siendo que existen hechos que deberían considerarse como relevantes de un razonamiento no conducente a la realidad de lo solicitado, lo que da como resultado la falta de motivación.* **6.2.3.-** Esta Sala especializada analizando el fallo recurrido al amparo del caso segundo, observa que los juzgadores de instancia en el considerando cuarto resuelven sobre las excepciones previas presentadas y la validez procesal. En el considerando quinto establecen el objeto de la litis. En el considerando sexto se refieren a la audiencia de juicio. En el considerando séptimo se refieren a la motivación del acto administrativo. En el considerando 7.2 se refieren a la motivación de la Resolución No.

117012020RREC293080 y su antecedente, la Resolución No. 117012019RDEV526130. A continuación en los considerandos 7.3 y 7.4 recogen la posición de la parte actora y de la demandada, respectivamente. **6.2.4.-** Posteriormente, a partir del considerando 7.5 Posición del Tribunal los juzgadores de instancia motivan en sus propios términos el fallo. Así, en el considerando 7.5.1 refieren la normativa y jurisprudencia respecto del pago indebido y el pago en exceso. Continuando con su análisis, en el considerando 7.5.2 el Tribunal analiza la resolución impugnada y su antecedente. En el considerando 7.6 se refieren a la negativa de la devolución de las retenciones en la fuente del Impuesto al Valor Agregado de los meses de enero, febrero y marzo del 2019 por el valor de \$ 6.111,89 que no fueron compensados por la empresa actora y respecto de lo cual se formuló su devolución como pago en exceso. Al efecto, establecen que el Tema probandum en el caso, radica en demostrar si las retenciones en la fuente que le fueron negadas a la empresa actora por la administración tributaria, por medio de la resolución impugnada, de los meses de enero, febrero y marzo del 2019, lo ha hecho de manera inmotivada. En ese orden, a partir del considerando 7.6.3 los juzgadores de instancia revisan la prueba reproducida por las partes en el juicio, tanto más en el considerando 7.6.18 se refieren a la apreciación integral que han realizado de los medios probatorios, para concluir que: *“Es así que, con esta prueba, no se ha llegado a tener certeza que el actor tenga derecho a la devolución de los valores de las retenciones reclamados, en tal sentido el tribunal advierte que, con dicha prueba, los hechos afirmados por el actor en su demanda no han sido probados procesalmente conforme lo dispone el artículo 169 del COGEP.”*, y sin que la actora haya aportado los medios probatorios suficientes para justificar las afirmaciones de su demanda, en los términos que se explican en el fallo, de tal forma que no se advierte una falta de motivación por incongruencia como afirma la recurrente. **6.2.5.-** Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada advierte que la sentencia de instancia se encuentra motivada, pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y, a la valoración probatoria que realiza respecto de: la resolución impugnada y su antecedente, los comprobantes de retención, el libro mayor de la cuenta 2.1.01.005.1010, los CD anexos al trámite administrativo, entre otras, que la actora no ha probado con certeza que tenga derecho a la devolución de los valores de las retenciones reclamados; es decir, en el ejercicio de valoración, los juzgadores distritales consideran que no se ha llegado a acreditar los presupuestos que regulan el pago en exceso, de lo que se concluye que no se ha producido la incongruencia alegada. **6.2.6.-** En lo que se refiere a la acusación de falta de motivación por inatención, la recurrente expone que en el fallo se refieren a la autoridad aduanera, a un proceso de determinación de control posterior y, a una decisión de fecha 23 de noviembre de 2018, respecto de la cual, dicen desconocer su contenido. Analizada la sentencia, se tiene que si bien es cierto que en el fallo se refieren a la autoridad aduanera y, a una determinación de control posterior, es claro para la Sala que se trata de un error, que aun dejando de lado estos reproches efectuados por el recurrente, no

se modifica la resolución a la que arriban los juzgadores de instancia una vez valorada la prueba en su lectura íntegra, esto es, que la actora no ha actuado prueba *“que permita desvanecer las presunciones legales de las que goza el acto impugnado, la Resolución No. No.117012020RREC293080, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, que resuelve negar el reclamo administrativo de impugnación a la resolución de devolución de retenciones de impuesto al valor agregado del periodo comprendido de enero 2018 hasta marzo 2019.”* considerando que la actora solicitó un pago en exceso. **6.2.7.-** El argumento de la recurrente respecto de que la sentencia incumple con el requisito de motivación por incongruencia e inatinencia no tiene asidero, pues del fallo se desprenden con claridad los hechos y las normas que sustentan la decisión adoptada, realizando un análisis exhaustivo de la prueba que obra del proceso, de tal forma que se advierte que los jueces distritales exponen su criterio ampliamente; siendo que además, la actora no ha probado tener derecho a la devolución de los valores que reclama. Tanto más que, de la línea argumentativa de la actora se acusa, a su entender, una incorrecta valoración de la prueba, lo cual, encuentra su propia causal amparada en lo que dispone el artículo 268 del COGEP, por lo que, el pretender fundamentarla a través del caso 2 ibídem, vaciaría el contenido de los demás casos de casación, de todo lo cual se torna improcedente el vicio alegado en la forma que ha sido propuesta por la recurrente. **6.2.8.-** Adicionalmente, hay que mencionar que si la recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido puesto que la misma Corte Constitucional del Ecuador en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha reflexionado que: *“[..]La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, “[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales”, como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede sustentarse y pretenderse la corrección de un fallo” 24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.”* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo del caso 2 del artículo 268 del COGEP, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 268 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de

falta de motivación y, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89 del Código Orgánico General de Procesos o 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial o de la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, por lo que se rechaza el caso segundo intentado.

6.3.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre ^a *Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.*^{o.3} **6.3.1.- La falta de aplicación** ^a *Ocorre 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.3} **6.3.2.-** La norma señalada como infringida es: **a) artículo 156 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.-** ^a *Sustento del crédito tributario.- El proveedor de bienes y servicios a quien se le haya retenido el IVA, cuando corresponda, tiene derecho a crédito tributario. Únicamente los comprobantes de retención del IVA, emitidos conforme con las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención, justificarán el crédito tributario de los contribuyentes, que lo utilizarán para compensar con el IVA pagado y retenido, cuando corresponda, según su declaración mensual. El contribuyente deberá mantener en sus archivos dichos documentos, al menos por el plazo máximo de prescripción de la obligación tributaria establecido en el Código Tributario. Los sujetos pasivos registrarán en su contabilidad, los respectivos auxiliares que formen parte de la cuenta de mayor, para el registro de crédito tributario por retenciones del IVA, así como también del detalle completo de las retenciones efectuadas.*^{o.3} **6.3.3.-** La casacionista para fundamentar su recurso respecto de esta causal y norma, señala que el artículo 156 del RLRTI era la norma sustantiva llamada a resolver el caso, porque contiene las dos únicas reglas obligatorias para cumplir con la verificación del derecho al crédito tributario que conducen a su devolución: i. que los comprobantes de retención de IVA que sustentan el crédito tributario hayan sido emitidos conforme a la ley tributaria y al Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención; y, ii. que se encuentren registrados en su contabilidad. Así, sostiene que ambos presupuestos fueron debidamente probados en el proceso judicial, pese a lo cual se resolvió negar la demanda, porque el Tribunal en lugar de concentrar su atención en la verificación del sustento del crédito tributario, aplicó normas ajenas al derecho tributario -artículo 169 del COGEP-, dándoles preeminencia encima de las específicas de la materia.

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

6.3.4.- Esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia, conforme lo advierte la técnica casacional. Así, entre los hechos no controvertidos encontramos: **i.** El 5 de agosto de 2019, la parte actora solicitó la devolución del valor de USD. \$ 61.051,41 por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto al Valor Agregado IVA, de los meses de enero 2018 hasta marzo del 2019. (fj. 250). **ii.** La administración tributaria resolvió aceptar parcialmente la solicitud de devolución reconociendo el valor de USD. \$ 53.988,69 correspondiente a los períodos antes indicados. (fj. 250). Entre los hechos probados tenemos: **i.** La empresa actora dentro de la etapa probatoria en la impugnación que atendió la solicitud de devolución de pago en exceso, el 10 de enero de 2020, presentó un escrito indicando que las retenciones que se practican a la compañía se registran en dos cuentas contables: (i) con el Código correspondiente 2.1.005.1011 RETENCIONES 70%; y, (ii) con el Código 2.1.01.005.1010 RETENCIONES 30%. El libro mayor correspondiente a las retenciones de 30% presenta un saldo de seis mil ciento once con 89/100. (fj. 250 vuelta). **ii.** A fojas 17 vuelta de autos consta el cuadro N.1 con el detalle presentado por la actora en la etapa de prueba, en el que hace constar los 10 comprobantes de retención correspondientes a los meses de enero a marzo del 2019, que sumados dan un total de USD 6.111,89 que consta en su totalidad el porcentaje de IVA retenido del 30%. (fj. 251). **iii.** Obra a fojas 176 el CD No. 2 anexo trámite 117012020030134, con el nombre anexo 9, detalle retenciones 30% la hoja de cálculo, con el detalle elaborado por la misma empresa actora, presentado en la etapa administrativa y reproducido por la administración tributaria como medio de prueba dentro de la presente causa, para justificar el valor a devolverse, del mismo que se desprende que el porcentaje de todas las retenciones es del 30% más no del 70%, como se verifica en los comprobantes de retención antes señalados y que según la actora solicitan su devolución. (fj. 252). **iv.** La información proporcionada nos permite evidenciar que los datos consignados en primera instancia a la administración tributaria no corresponde con la proporcionada en la etapa judicial, sumado a esto, tampoco coincide con el libro mayor de la CUENTA: retención IVA 30%, código: 2.1.01.005.1010, constante a fojas 92 del proceso. (fj. 253 vuelta). **v.** Los comprobantes de retención no guardan relación con las fechas del mayor contable, convirtiéndose en una prueba inoficiosa. (fj. 253 vuelta). **vi.** En una apreciación integral de la prueba actuada por las partes, se considera que los documentos actuados como prueba de la parte actora en la etapa judicial, esto es los comprobantes de retención, el libro mayor, los cuadros explicativos, difieren en su información y son incongruentes, toda vez que corresponden 70% de retención IVA, más no el 30 %, lo cual difiere con la información del cuadro agregado al expediente administrativo, en donde se afirmó que todos los comprobantes correspondían al 30% de retención, en igual sentido consta en el libro mayor de la cuenta 2.1.01.005.1010. Lo cual

no demuestra que dichos comprobantes sean el sustento de los valores reclamados por concepto de retenciones en la fuente del 30%. Es así que, no se ha llegado a tener certeza de que el actor tenga derecho a la devolución de los valores de las retenciones reclamados. (fj. 253 vuelta). **vii.** Las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de la Resolución No.117012020RREC293080 de 1 de septiembre de 2020 de 23 de noviembre del 2018, emitida por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, no han sido desvirtuadas por la parte actora, sobre quien, de acuerdo al artículo 169 del COGEP, recae la carga de la prueba, por consiguiente el acto administrativo impugnado se encuentra debidamente motivado. (fj. 253 vuelta). **6.3.5.-** La casacionista afirma que en la causa se han probado los presupuestos normativos del artículo 156 del RLRTI para cumplir con el derecho al crédito tributario que conducen a su devolución. Sin embargo, esta Sala advierte que no está en discusión el derecho al crédito tributario, sino que lo que se discute es el pago en exceso. La norma ibídem establece los presupuestos del crédito tributario y dispone que los comprobantes de retención del IVA emitidos conforme a la ley y el Reglamento, justifican el crédito tributario a efectos de una compensación del IVA pagado o retenido. Es decir, al ser una norma reglamentaria establece el procedimiento a cumplir para el crédito tributario y su registro en la contabilidad del contribuyente. Ahora bien, con fundamento en los hechos probados que se desprenden del fallo impugnado, está claro que la actora no ha demostrado tener derecho a la devolución de los valores de las retenciones pagadas en exceso, siendo que el artículo 156 ibídem acusado de no aplicado regula los presupuestos del sustento del crédito tributario no los presupuestos del pago en exceso previstos en el artículo 123 del Código Tributario, conforme quedó explicado en líneas anteriores. Siendo entonces que no existe reproche en cuanto a la emisión de los comprobantes de venta y su registro, sino que en el fallo se establece que la actora no ha cumplido con su deber procesal de probar las afirmaciones de su demanda conforme dispone el artículo 169 del COGEP, norma que regula el proceso contencioso en materia tributaria. En tal virtud, no se advierte falta de aplicación de la norma acusada y se rechaza el vicio intentado.

6.4.- La errónea interpretación *^a Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.*^o.⁴ **6.4.1.-** La norma señalada como infringida es: **a) Precedente jurisprudencial No. 312-2011 de la Corte Nacional de Justicia.-** *^a (1/4) hay tres condiciones*

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

indispensables que deben cumplirse: 1) Que el pago se haya realizado y que haya constancia documental del mismo; 2) Que este pago resulte excesivo en relación al tributo que debía pagarse; y 3) Que los documentos que lo respaldan debieron "validarse" es decir reunir los requisitos que la Ley y el reglamento lo considera." **6.4.2.-** La recurrente para fundamentar su recurso alega que el juzgador se apoya en el fallo No. 312-2011 que, a su vez, indica la reiteración de fallos anteriores a la Constitución del año 2008, de donde se entiende que éstos son de obligatorio cumplimiento. Así, el precedente es apropiado al caso porque permite verificar lo excesivo del pago y justifican su contribución al contribuyente y establecen tres condiciones indispensables que deben cumplirse. Más el alcance que le da el fallo no corresponde al precepto jurídico mayor, pues según la sentencia no se llegó al convencimiento del sustento del pago en exceso. Señala que el Tribunal no considera que los comprobantes de retención que sustentan el crédito tributario sean inválidos, es decir, no se cuestiona que no reunieron los requisitos exigidos por la ley, en los términos del precedente jurisprudencial. Así, el Tribunal atribuye un sentido y alcance distintos de los establecidos en el precedente, el cual dispone que basta con verificar que los comprobantes de retención hayan sido emitidos conforme a la ley y al reglamento para que se sustente el pago en exceso. **6.4.3.-** Nuevamente, esta Sala especializada debe referirse a los hechos probados en instancia. Así las cosas, ha quedado establecido que no se ha probado que la actora tenga derecho a la devolución de los valores que reclama como pago en exceso; es decir, no se ha cumplido con el presupuesto de haberse realizado el pago en exceso, lo cual no puede ser innovado por esta Sala. Tanto más, es preciso señalar que el sistema que impera desde la vigencia de la Constitución de 2008 es el de precedentes obligatorios, los que se generan a partir de la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho, una vez declarados como tales por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, lo que hace que a partir de esa declaratoria, el precedente sea de obligatorio cumplimiento. Así pues, de estar a la tesitura de la recurrente, resulta que a efectos de atender sus pretensiones, esta Sala tendría inexorablemente efectuar una revalorización probatoria ergo alterar los hechos probados en instancia lo cual a la luz del vicio alegado carece de asidero jurídico. Por lo indicado, el cuestionamiento tampoco prospera y se rechaza.

6.5.- La aplicación indebida se presenta *"(1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla."* En tanto que, para Calamandrei, el vicio de aplicación indebida puede llegarse *"(1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la*

*hipótesis legal y la tesis del caso concreto.*⁵. **6.5.1.-** La norma señalada como infringida es: **a) Sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional del Ecuador.-** *“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecúan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre esta y la decisión. Una decisión comprensible, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.”*. **6.5.2.-** Finalmente, la casacionista para fundamentar su alegato de aplicación indebida señala que en su demanda arguyó falta de motivación del acto administrativo impugnado en virtud de que se negó la devolución de lo pagado en exceso, sin señalar cuál era la norma que de manera clara y directa establece que este derecho se elimina por la reclasificación de cuentas. Señala que el Tribunal de instancia concluyó que el acto administrativo sí estaba motivado y para llegar a esa conclusión se apoyó en la sentencia No. 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional que contenía el test de motivación, no obstante a la fecha de la sentencia recurrida la Corte Constitucional había ya expedido el fallo No. 1158-17-EP/21 en el que explícitamente se alejó del test de motivación, por lo cual, considera que si el Tribunal hubiera vuelto la mirada al actual fallo de la Corte Constitucional habría llegado a la conclusión de que el acto impugnado carecía de motivación. **6.5.3.-** En este orden de ideas, la Sala de Casación debe señalar que la referencia a la sentencia constitucional en cuestión consta en el considerando 7.1 del fallo, cuando se refieren a la motivación del acto administrativo, considerando en el cual, los juzgadores únicamente citan normativa, jurisprudencia y doctrina sobre la motivación, siendo que la fundamentación propia del fallo consta a partir del considerando 7.5. **Posición del Tribunal** de lo cual se tiene que no existe una indebida aplicación de la sentencia constitucional en cuestión, sin que esto implique que no se deba atender lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021. Debiendo, nuevamente, recalcar que el fundamento del fallo y de la resolución que se adopta obedece a la falta de sustento probatorio que de fé de que la actora tiene derecho a la devolución de los valores que dice haber pagado en exceso en virtud de los comprobantes de retención de IVA. En tal sentido, tampoco prospera el vicio intentado y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

⁵Humberto Murcia Ballén, “Recurso de casación civil”, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

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

7.2.- NO CASAR el fallo de mayoría dictado el 29 de marzo de 2022, a las 13h25, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2020-00356.

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)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



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



RESOLUCION 728-2025



275326574-DFE

Juicio No. 09501-2021-00095

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 23 de octubre del 2025, las 13h53.

Lectura de fácil comprensión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso segundo por falta de motivación de la sentencia, ha considerado que no se ha producido la deficiencia motivacional en el fallo, por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Eliette María Cornejo Zea, Procuradora Judicial debidamente designado por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 31 de octubre de 2022, a las 12h42, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2021-00095. 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 (*en lo posterior COGEP*). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021¹, 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 14 de mayo de 2025, a las 08h54 (fj. 35 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez,

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

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI
0501385058

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDÓÑEZ
C=EC
L=QUITO
CI
1710658640

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. **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, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; 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 sujetos procesales a través de sus defensas técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 20 de octubre de 2025, a las 11h00, habiendo sido reinstalada el día 22 del mismo mes y año, a las 14h40.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron el punto de controversia y objeto del debate, mismo que consta dentro de la sentencia, en los siguientes términos: *“(...) **ESTABLECER**, si es procedente se le reintegre a la parte actora en este proceso, la cantidad de USD 128.570,73 (Ciento veintiocho mil quinientos setenta con 73/100 Dólares de los Estados Unidos de América), por pago indebido por concepto de crédito tributario del Impuesto a la Renta del año 2019, de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 123 del Código Tributario. (...)”* [sic] (fjs. 475 vta., 476 vta. y 477 exp. de instancia, § 5.3) y 7.5)). **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en sentencia de 31 de octubre de 2022, a las 12h42, resolvió: *“(...) **DECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR** la acción de impugnación deducida por la compañía **CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A.**, representada por el ING. **HERNÁN MOLINA SALDAÑA**, por los derechos que representa en calidad de Gerente General y como tal Representante Legal, en contra de la de la Resolución Administrativa No. 109012020RDEV436603, emitida por la Econ. Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, en donde se declaró sin lugar el Reclamo Administrativo de pago indebido, tendiente a que se le reintegre a su representada la cantidad de USD 128.570,73, por concepto de crédito tributario de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2019; y, en consecuencia, se declara la invalidez de dicha Resolución y se ordena la devolución del valor de USD 127.962,03 (Ciento veintisiete mil novecientos sesenta y dos con 03/100 dólares de los Estados Unidos de*

América), por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2019, más los correspondientes intereses, conforme ordenan los arts. 21 y 22 del Código Tributario.- (...)º [sic] (fj. 478, § 8.). **3.3.-** La Abg. Eliette Cornejo Zea, en su calidad de Procuradora Judicial del Servicio de Rentas Internas (*en adelante SRI, autoridad o administración tributaria, o, entidad o institución demandada*) interpuso recurso de casación el 12 de diciembre de 2022, a las 13h47 (fjs. 480 a 486), con fundamento en el caso 2 del artículo 268 del COGEP, el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 01 de marzo de 2023, a las 08h31 (fj. 488), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.-

Mediante auto de 04 de febrero de 2025, a las 11h46 (fj. 16 exp. casacional), el Abg. 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 y dispuso que sea completado, debiendo la parte recurrente fundamentar de manera clara y precisa la forma en la que se habría producido el vicio de falta de motivación, conforme los criterios vertidos en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional; por lo que, a través de escrito presentado el 10 de febrero de 2025, a las 16h05 (fjs. 21 a 24 exp. casacional), la autoridad tributaria presentó su escrito de complementación, mediante el cual dio cumplimiento a lo dispuesto por el prenombrado Conjuez de esta Sala. **4.1.2.-** Consecuentemente, en auto de 19 de febrero de 2025, a las 12h41 (fjs. 26 a 28), el Abg. Juan Francisco Martínez Castillo, examinó la complementación solicitada, analizando su contenido y admitiendo el recurso de casación interpuesto por el caso segundo del artículo 268 del COGEP, de manera que dispuso, se corra traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y se remita el 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.- La Abg. Eliette María Cornejo Zea, en calidad de Procuradora Fiscal del SRI, interpuso inicialmente el recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 31 de octubre de 2022, a las 12h42, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; no obstante, conforme se observa del escrito de complementación a dicho recurso, comparece al proceso la Abg. Alexis Denisse Robayo Oñate, invocando la calidad de Procuradora Fiscal del SRI, conferida por el Mgs. Carlos Vicente Marín Quijije, Director Zonal 8 del SRI en aquel entonces, conforme se acredita de la documentación constante de foja 18 a 20 del expediente de casación, quien completa la fundamentación del recurso respecto del caso segundo del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que la sentencia de

instancia incurrió en una deficiencia motivacional por vicio de inatinencia e incongruencia. **4.2.2.-** Acorde a su complementación del recurso, comienza por precisar el cargo casacional sobre el cual sustenta su tesis, señalando que la sentencia de instancia incurriría en un incumplimiento del requisito de motivación, previsto en los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución y 89 del COGEP; a continuación, transcribe parte del análisis del fallo recurrido, desde el punto 7.5.4) hasta el 7.5.8) del mismo, procediendo a realizar una sucinta explicación de los vicios motivacionales recogidos en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, ante lo cual indica que conforme el objeto de la controversia fijado en el juicio, el problema jurídico a afrontar por parte del Tribunal *A quo* se referiría a la procedencia de la devolución de la cantidad solicitada por la empresa contribuyente, por concepto de un supuesto pago indebido del crédito tributario generado del Impuesto a la Renta (*léase solo IR*) del año 2019, por lo cual manifiesta que el razonamiento de la sentencia debía ir encaminado a resolver tal litigio. **4.2.3.-** No obstante, sostiene que la sentencia recurrida toma como fundamento normativo a los artículos 311 del COGEP y 122 del Código Tributario, concernientes a la carga de la prueba de la administración tributaria y a los presupuestos para la configuración del pago indebido, a pesar de que existiría una evidente inconsistencia, puesto que en la determinación del objeto controvertido, se habría delimitado la resolución de la controversia en base al artículo 123 del Código Tributario, relacionado con los preceptos del pago en exceso, en lugar del artículo 122 del mismo cuerpo legal, que contempla la figura del pago indebido; asimismo, menciona que como fundamento fáctico se considera *±a su criterio±* únicamente el informe pericial presentado por la parte actora, del cual los jueces habrían acogido sus conclusiones para señalar que la administración tributaria no aportó prueba que las desvirtúe, razón por la cual, alega que se han inobservado los lineamientos de la sentencia de la Corte Constitucional, por cuanto no se efectuó un análisis completo del conjunto de pruebas presentadas por ambas partes procesales. **4.2.4.-** En ese sentido, manifiesta que toda vez que la compañía actora reclama el pago de valores por concepto del crédito tributario que considera fue pagado indebidamente, el estudio del caso no tendría relación alguna con la determinación de la existencia de una obligación tributaria, ante la cual, el SRI deba presentar prueba alguna acorde a lo determinado en el artículo 311 del COGEP, dado que no se pretendía desvirtuar el nacimiento de una obligación determinada por el ente fiscal, sino más bien, la devolución de valores que se consideran indebidamente pagados, es decir, que serían reconocidos como una obligación tributaria existente por parte de la empresa contribuyente; dicho así, la recurrente menciona que la motivación de la sentencia es aparente, dado que la argumentación jurídica contendría razones inatinentes que no sirven para fundamentar la decisión de la causa, al sustentarse en normas que no guardan relación con el punto controvertido ni con el problema jurídico a tratar, sin embargo, habría sido aplicada implícitamente en base a una supuesta falta de prueba que refute las conclusiones del informe pericial de la parte actora, de manera que alega que dentro del fallo no se explica la pertinencia de las razones esgrimidas en la

argumentación jurídica, ya que únicamente constaría una cita de la normativa legal, para posteriormente establecerse que la decisión recae en la falta de documentación probatoria por parte de la autoridad tributaria, trasladando así la carga de la prueba a la parte demandada, sin que al menos exista una explicación lógica del porqué debía aplicarse dicha norma para dar solución a la causa.

4.2.5.- A renglón seguido, expresa que la resolución de instancia presenta como único fundamento fáctico el informe pericial presentado por la actora, acorde a lo descrito en sus numerales 7.5.7) y 7.5.8), de los cuales realiza una transcripción textual, para sostener que el Tribunal Distrital se habría limitado a tomar por ciertas las conclusiones de dicho informe pericial, sin que medie ninguna explicación en cuanto a la subsunción de tales conclusiones con los presupuestos normativos contemplados en el artículo 122 del Código Tributario, para que realmente se constituya la calidad de *indebido* del pago, puesto que tampoco se habría desarrollado un análisis acerca de que el pago se efectuó por un tributo no establecido legalmente, si existía alguna clase de exención sobre éste, o, si se realizó sin que haya surgido la respectiva obligación tributaria, conforme los preceptos que configuran el hecho generador; en tal virtud, manifiesta que la sentencia de instancia incurre en una deficiencia motivacional por vicio de «incongruencia», derivando en una motivación aparente, pues considera que la fundamentación fáctica no ha contestado cuestiones que la ley impone abordar para resolver el problema jurídico, y que por tanto, existiría una incongruencia frente al Derecho. **4.2.6.-** Finalmente, resalta la noción acerca de que una argumentación jurídica es suficiente cuando existe suficiente fundamentación tanto normativa como fáctica, ante lo cual, dado que en el presente caso se evidenciaría *±a su entendimiento±* el vicio de incongruencia frente al Derecho, acusa que el Tribunal *A quo* no realizó análisis alguno del medio probatorio que toma como único sustento para emitir su decisión, dado que simplemente habría detallado las conclusiones de dicho documento para acogerlas en su totalidad, sin dar razones por las que el estudio realizado por el perito de la parte actora, sería suficiente para considerar que se ajusta a los presupuestos normativos para establecer que el pago es indebido, de modo que, al no existir *±según sus palabras±* la explicación detallada del análisis probatorio efectuado por los jueces de instancia, resulta imposible comprender los motivos por los que el presente, se trataría de un pago indebido, por todo lo cual sostiene que se produjo el vicio de incongruencia frente al Derecho por motivación aparente. **4.2.7.-** Concluye su escrito con la siguiente petición: *“(...) En virtud de lo expuesto, al haberse dado cumplimiento a lo dispuesto por el señor Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario mediante auto del 04 de febrero de 2025, solicito se admita a trámite el presente recurso de casación fundamentado en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, al cumplir con la estructura señalada en el artículo 267 de la misma norma y haberse presentado en el término legal, respecto de la sentencia emitida el 31 de octubre de 2022 dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil dentro del juicio de impugnación No. 09501-2021-00095 seguido por la*

compañía CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A. (...)° [sic] (fj. 23 vta. exp. casacional).

4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 03 de abril de 2025, a las 09h52 (fjs. 30 a 33 exp. casacional), comparece el Abg. Cristian Paul Guzhñay Zurita, en representación del señor Hernán Nepatalí Molina Saldaña, quien a su vez funge como Gerente General y como tal Representante Legal de la compañía CONSTRUCTORA DE DISEÑOS PRODUCTIVOS CONSTRUDIPRO S.A. (*en adelante solo CONSTRUDIPRO, contribuyente, actor o parte actora*), conforme se acredita de la documentación que consta a fojas 39 y 40 del expediente casacional, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera:

4.3.2.- Para contrarrestar los argumentos de la institución demandada, inicia por citar textualmente el caso segundo del artículo 268 del COGEP, desarrollando una breve síntesis doctrinaria de la garantía de motivación, de lo cual manifiesta que la entidad casacionista presentaría su reparo en torno a una supuesta deficiencia motivacional en la sentencia, pero realizando *±según sus palabras±* afirmaciones genéricas sin identificar una real configuración del yerro acusado, mismas que transcribe para señalar que la autoridad tributaria realizaría reproches como si se tratara de un juicio de instancia, al alegar que no era procedente el reconocimiento del crédito tributario a favor de la compañía CONSTRUDIPRO, por lo que considera que tales cuestionamientos no constituyen argumentos casacionales, sino que más bien buscarían una reinspección de los fundamentos de hecho por parte de esta Sala; asimismo, menciona que la entidad recurrente acusa una equivocada aplicación del artículo 122 del Código Tributario y reprocha la valoración dada al informe pericial presentado por la parte actora, lo cual indica que deriva en un error en la construcción de las causales de casación, puesto que existirían otros casos contemplados en el artículo 268 del COGEP, que se adecuarían mejor a sus afirmaciones, tales como el caso cuarto o quinto, con cargos como la errónea interpretación o la indebida aplicación. **4.3.3.-** Por otra parte, realiza una transcripción textual de una parte de los argumentos del recurso, e indica que contrario a lo manifestado por la recurrente, el Tribunal de instancia habría realizado prolijamente un análisis de todos los elementos probatorios, habiendo valorado el informe pericial presentado por la parte actora, así como todas las pruebas aportadas por la parte demandada; mientras que, a pesar de que el SRI alega que no se ha cumplido el estándar de motivación de la sentencia 1158-17-EP/21, expresa que la administración tributaria no puede limitarse a sostener el incumplimiento de los parámetros de motivación detallados en la sentencia constitucional, sino que debe evidenciar si el fallo recurrido cumple o no con los presupuestos del artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución, lo cual considera que no ha realizado en la interposición de su recurso, puesto que netamente pretendería inducir al error a través de citas fragmentadas de la sentencia, para reforzar su postura de que la misma adolece de falta de motivación.

4.3.4.- A continuación, destaca el objeto de la controversia y manifiesta que dentro del acápite 7 de la sentencia de instancia, se abordan criterios sobre la motivación, los cuales son plasmados con normas legales, criterios doctrinales y citas constitucionales, por lo que estima que el fallo recurrido cumple con los requisitos formales exigidos en la ley, dado que contiene $\pm$ a su criterio $\pm$ la relación circunstanciada de los hechos apreciados y evaluados, siendo éstos subsumidos a las normas de derecho, así como también, se evidenciaría el análisis completo de los hechos fácticos, jurídicos y probatorios por parte de los juzgadores, habiendo éstos actuado en apego a la fundamentación fáctica puesta a su conocimiento, amparados en normativa suficiente, tal y como lo establecería la Corte Constitucional en otros fallos igualmente relacionados con la motivación, los cuales trae a colación.

4.3.5.- Finalmente, alega que la compañía CONSTRUDIPRO ha probado parcialmente su pretensión en la causa, siendo acogida la misma por el Tribunal Distrital, luego de efectuar un análisis exhaustivo de las pruebas aportadas por las partes procesales, habiendo realizado un verdadero escrutinio de la normativa tributaria al interpretarla de manera integral y lógica, conforme se observaría de los numerales 7.5.7) y 7.5.8) de la sentencia (mismos que transcribe textualmente); así pues, sostiene que la autoridad tributaria se encontraría inconforme con la decisión arribada por los jueces de instancia, al no haber sido ésta favorable para el SRI, de manera que $\pm$ a su entendimiento $\pm$ la casacionista pretendería que se revisen nuevamente los hechos probatorios, lo cual indica que por técnica casacional resulta inviable, y por tanto, no se configura el vicio invocado por la administración tributaria, a saber, la falta de motivación en la sentencia. **4.3.6.-** Concluye su escrito con la siguiente petición: *“ (...) Por los antecedentes y fundamentación aquí expuestos, solicitamos que se deseche el Recurso de Casación planteado por el Servicio de Rentas Internas, y, por lo tanto, NO SE CASE LA SENTENCIA emitida por el Tribunal Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, dentro del proceso No. No. 09501-2021-00095, con fecha 31 de octubre del 2022. (...)”* [sic] (ff. 33 vta. exp. casacional).

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la autoridad tributaria y la contestación de la contraparte actora, corresponde determinar si en el fallo recurrido prospera el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por infracción de los artículos 76 numeral 7 literal I) de la Constitución de la República y 89 del COGEP, y verificar si la sentencia de instancia está incurso en las deficiencias motivacionales, conforme las acusaciones de la recurrente.

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

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP que dispone: *“Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (...)”*^o. Se tiene entonces que, el numeral segundo contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la garantía de motivación. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria².

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 *“La casación en materia civil”*, manifiesta que consiste en: *“(...) 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}. Por otro lado, acerca de la motivación, Colemer Hernández establece que es una: *“(...) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)”*^{o 4}; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“(...) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...)”*^{o 5}.

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: **6.3.1.- Constitución de la República:** *“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se*

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

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

considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)º. 6.3.2.- Código Orgánico General de Procesos: º 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.

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

6.4.1.- Analizados que han sido todos y cada uno de los argumentos de la institución casacionista, resulta relevante tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por los juzgadores con anuencia de las partes en la audiencia preliminar, mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. En el caso *sub lite*, conforme lo descrito a lo largo del considerando 4.2.- de este fallo, se tiene que el SRI acusa que la sentencia de instancia incurre en una falta de motivación, por las deficiencias motivacionales de: **i)** Inatinerencia, por cuanto estima que las deliberaciones de los juzgadores no justifican las razones por las cuales arribaron a la decisión de admitir parcialmente la demanda, puesto que no se explicaría la pertinencia de las normas jurídicas aplicadas por los juzgadores de instancia para resolver el litigio fijado en la causa, toda vez que ~~la~~ entendimiento de la casacionista~~±~~ los fundamentos normativos considerados por el Tribunal *A quo* no tendrían ninguna clase de repercusión sobre el fondo de la controversia, debido a que el artículo 311 del COGEP dispone la obligación de la carga de la prueba a la administración tributaria, cuando en la especie, dado que se trata de una solicitud de devolución de un pago indebido, dicha circunstancia debía ser probada por la misma empresa actora, mas no por la institución fiscal; mientras que por otra parte, acusa que se aplicaron las disposiciones del artículo 122 del Código Tributario (concerniente a la figura del pago indebido), pese a que en el objeto de la controversia se habría fijado la resolución de la causa sobre la base del artículo 123 del mismo cuerpo normativo (concerniente al pago en exceso). **ii)** Incongruencia frente al Derecho, toda vez que ~~±según~~ palabras de la recurrente~~±~~ los jueces distritales valoraron únicamente el informe pericial presentado por la parte actora, del cual habrían acogido sus conclusiones sin subsumirlas a los preceptos normativos del artículo 122 del Código Tributario, para que en efecto, se pueda llegar a determinar que hubo un pago indebido por parte de la empresa contribuyente, al cual tendría derecho de devolución, de modo que no existiría análisis alguno sobre las circunstancias que dieron lugar a que se configure la calidad de ~~Indebido~~del

pago reclamado, así como tampoco se habría realizado ninguna clase de ejercicio valorativo al referido elemento probatorio por parte de los juzgadores, que demuestre que el estudio y las conclusiones del informe pericial eran suficientes para concluir que se cumplieron los presupuestos del artículo 122 del Código Tributario, a saber, que hubo un pago indebido.

I. Sobre el cargo de inatinencia en la sentencia

6.4.2.- De ello, es menester recalcar los criterios motivacionales emitidos por la Corte Constitucional dentro de su Sentencia No. 1158-17-EP/21, correspondientes al primer vicio alegado por parte de la empresa casacionista, en esa consideración, la Corte Constitucional ha establecido que: “ (...) 80. Hay inatinencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no “tienen que ver” con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate. Dicho de otro modo, una inatinencia se produce cuando el razonamiento del juez “equivoca el punto” de la controversia judicial. (...) 82. La inatinencia no se refiere a la pertinencia jurídica de las razones esgrimidas en la argumentación, es decir, no alude a si las disposiciones jurídicas invocadas por el juzgador son o no aplicables al caso concreto. Esto último no concierne a la suficiencia de la argumentación jurídica, sino que alcanza a su corrección conforme al Derecho, lo que rebasa el alcance de la garantía de la motivación. En efecto, el artículo 76.7.1 de la Constitución prescribe la nulidad de una resolución si en ella “no se explica la pertinencia de su aplicación”, y no si las disposiciones normativas aplicadas no son las jurídicamente pertinentes, es decir, si se las aplica de manera jurídicamente incorrecta. 83. La inatinencia implica que una argumentación jurídica es aparente, es decir, que se vulnera la garantía de la motivación, solamente si, dejando de lado las razones inatinentes, no quedan otras que logren configurar una argumentación jurídica suficiente. (...)”⁶ [sic] (lo resaltado nos corresponde como Tribunal).

6.4.3.- En este escenario, es imperativo resaltar en primer lugar, que la acusación propuesta por la entidad recurrente, acerca de que las normas jurídicas aplicadas por los jueces no se relacionan con la resolución de la causa, devienen en meras aseveraciones que no se encuadran a sustentar el vicio motivacional invocado, en vista de que, acorde a los lineamientos establecidos por la Corte Constitucional, claramente se advierte que la «inatinencia» no comprende el hecho de que las disposiciones jurídicas consideradas por los juzgadores sean o no aplicables al caso concreto; así pues,

⁶ Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, dentro del caso No. No. 188-15-EP (Premisas implícitas en la motivación), págs. 27 y 28.

en cuanto al argumento de que el artículo 311 del COGEP no era aplicable para resolver el litigio en la causa, en vista de que no le correspondía a la administración tributaria comprobar que la compañía contribuyente era acreedora de un pago indebido, y que por ende, se trasladaba la carga de la prueba a la misma actora a fin de que corrobore tal premisa, así como también, respecto del reproche invocado acerca de que no era aplicable el artículo 122 del Código Tributario, por cuanto el objeto de la controversia habría sido fijado en torno al artículo 123 del mismo cuerpo legal, es preciso considerar que en caso de que la institución recurrente estimare que las normas jurídicas invocadas no debían ser aplicadas en cuanto a la imputación de sobre qué parte procesal recae la carga de la prueba, o si debía afrontarse la causa como un estudio de un pago en exceso o de un pago indebido, dichas acusaciones no corresponden ser afrontadas por el vicio de motivación, pues la línea argumentativa propuesta no ataca propiamente a una deficiencia motivacional sino más bien a una indebida aplicación de las normas, por lo que su reproche debe fundamentarse en otro de los casos casacionales determinados en el artículo 268 del COGEP, pues cada causal es independiente y autónoma entre sí, misma que debe ser propuesta adecuadamente con el cargo correspondiente, en función de una carga argumentativa conexa a sus pretensiones, toda vez que no le corresponde a esta Sala suplir dicho deber procesal, dado el carácter técnico, dispositivo, riguroso y extraordinario del recurso de casación, por lo tanto, la deficiencia motivacional de inatención no encuentra asidero jurídico, y por lo mismo, es rechazada.

II. Sobre el cargo de incongruencia frente al Derecho

6.4.4.- Ahora bien, en cuanto al cargo de incongruencia frente al Derecho, la tantas veces referida sentencia No. 1158-17-EP/21 ha desarrollado lo siguiente: *“(...) 85. Una argumentación jurídica puede lucir suficiente, pero alguna de sus partes podría estar viciada por ser incongruente con el debate judicial y, por tanto, la suficiencia motivacional podría ser solo aparente, pues las respuestas incongruentes a los problemas jurídicos del caso no sirven para fundamentar una decisión. 86. Hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica, o bien, no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales (incongruencia frente a las partes), o bien, no se ha contestado alguna cuestión que el sistema jurídico $\pm$ ley o la jurisprudencia $\pm$ impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos conectados con cierto tipo de decisiones $\pm$ véanse, párrs. 104ss. $\pm$ generalmente, con miras a tutelar de manera reforzada un derecho fundamental (incongruencia frente al Derecho). (...) 90. La incongruencia (sea frente a las partes o sea frente al Derecho) siempre implica que la argumentación jurídica es aparente, es decir, que se vulnera la garantía de la motivación. (...)”⁷ [sic] (lo resaltado es añadido).*

7 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada el 20 de octubre de 2021 por el Pleno de la Corte Constitucional, dentro del caso No. No. 188-15-EP (Premisas implícitas en la motivación), págs. 27 y

6.4.5.- En ese orden de ideas, la recurrente sostiene la tesis de que se incurrió en la deficiencia motivacional de incongruencia frente al Derecho, en razón de que los jueces de instancia habrían acogido las conclusiones del informe pericial presentado por la empresa actora, sin subsumirlas debidamente a los presupuestos normativos contenidos en el artículo 122 del Código Tributario, como norma especial de la materia que permite dilucidar si un pago efectuado por parte de un contribuyente, se torna o no en *indebido* de manera que, al contrastar las conclusiones arribadas por los juzgadores, con la norma jurídica pertinente para la resolución de la causa, se tiene que el Tribunal *A quo*, interpretó la norma sustantiva y realizó la siguiente apreciación: *" (...) Al tratarse de una acción de impugnación deducida en contra de una resolución que ha negado el reclamo administrativo de pago indebido, es necesario dilucidar, si se ha producido dicho pago indebido, (...) lo que significa que nuestra legislación ha reconocido varias causas por las que se puede configurar un pago indebido, estas son: a) El que se realice por un tributo no establecido legalmente; b) El que se realice por un tributo del que haya exención por mandato legal; c) El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria; y, d) Aquel pago que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal. (...) "* (fj. 477 vta. exp. de instancia, § 7.5.5)); luego de lo cual, los jueces distritales *en* uso de su ejercicio cognitivo *determinaron* como hecho no controvertido, que el pago fue efectuado por parte de la compañía CONSTRIDUPRO, posteriormente, procedieron a valorar los medios probatorios llegando al convencimiento de que el informe pericial evidenciaba el saldo a favor de la empresa contribuyente, por un monto de CIENTO VEINTISIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 03/100 (USD \$ 127.962,03) por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2019, el cual debía ser reconocido por la Administración Tributaria en la Resolución No. 109012020RDEV436603 (acto administrativo impugnado), frente a lo cual, al no haber actuado la autoridad tributaria prueba que desvirtúe las conclusiones del informe, concluyeron que procedía la devolución del pago indebido por la suma señalada.

6.4.6.- En ese escenario, esta Sala destaca que desde la técnica casacional del yerro incoado esto es el de motivación, se tiene que al confrontar la parte considerativa de la sentencia con la resolutive existe coherencia y congruencia, así pues se concluye que el Tribunal de instancia, en un ejercicio de valoración y convicción, arribó a las conclusiones determinadas en el informe pericial aportado por la parte actora, dando así el resultado favorable para la compañía contribuyente, en cuanto a que el Tribunal de instancia aceptó el valor determinado según el estudio pericial, y dispuso su devolución. En definitiva el análisis realizado en la parte considerativa llevó al Tribunal *A quo* a la decisión

contenida en la parte resolutive, no existiendo contradicción ni incompatibilidad entre estas, y por tanto, no prospera el vicio alegado de incongruencia.

6.4.7.- Así las cosas, es importante señalar que a la hora de evaluar si las fundamentaciones normativas y fácticas de una sentencia son suficientes, se debe tener en cuenta no solo su contenido explícito, sino también el implícito, conforme igualmente lo ha estipulado la Corte Constitucional dentro de su sentencia No. 188-15-EP/20, en la que expresamente se determina: “(...) 20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. (...)”⁸, en ese sentido, se evidencia la fundamentación fáctica y normativa aplicada para haber arribado a las conclusiones expuestas en el fallo objetado, redactada de una manera clara y concisa en su desarrollo, de lo cual es preciso también recalcar que la sentencia a más de ser suficientemente comprensible, debe ser apreciada y entendida en su integralidad⁹, con todas sus partes que la componen y conforman un todo, pues solo de ese modo se puede apreciar la motivación desarrollada por los jueces distritales en su decisión para una mejor comprensión de la misma, sin que esto implique que esta Sala esté de acuerdo con el pronunciamiento de instancia, sino que visto a la luz del caso 5 en cuanto a la motivación, no se verifica que los juzgadores hayan incurrido en el vicio alegado.

6.4.8.- En base a las reflexiones que anteceden, este Tribunal Casacional determina que en la sentencia recurrida no han operado los vicios motivacionales alegados, pues los juzgadores fundamentaron plenamente su decisión en base a las normas jurídicas y contrastaron los hechos fácticos a los presupuestos normativos contemplados en la normativa tributaria vigente, habiendo sido confrontados entre sí en uso de su potestad valorativa de los hechos puestos a su conocimiento, siendo que desde la perspectiva del análisis en cuanto al cargo incoado, el fallo de instancia resulta claro, preciso y congruente¹⁰, además es coherente y no existe contradicción ni incompatibilidad en su contenido por

8 Sentencia No. 188-15-EP/20 dictada por el Pleno de la Corte Constitucional el 11 de noviembre de 2020, dentro del caso No. 188-15-EP (*Premisas implícitas en la motivación*), págs. 5 y 6.

9 Segundo inciso del artículo 101 del COGEP, que señala: “Art. 101.- Sentencia ejecutoriada. (...) Para apreciar el alcance de la sentencia, se tendrá en cuenta no solo la parte resolutive, sino también la motivación de la misma.”

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

lo cual se rechaza el cargo de falta de motivación, contenido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP.

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 “*ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA*”, **RESUELVE:**

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 31 de octubre de 2022, a las 12h42, en el proceso judicial No. 09501-2021-00095, conforme la motivación expuesta

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 al Tribunal de origen.

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL





275326790-DFE

Juicio No. 09501-2021-00216

RESOLUCION 729-2025

**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, jueves 23 de octubre del
2025, las 13h54.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso tercero del artículo 268 del COGEP, ha considerado que en el fallo no se ha producido el vicio de *mínima petita*, en virtud de que al haberse ordenado el archivo del procedimiento coactivo No. DZ8-000953-2015 por parte del funcionario ejecutor, los jueces de instancia han resuelto también el archivo de la presente causa, con lo cual, no se advierte incongruencia entre las pretensiones, excepciones y lo resuelto visto que no existieron pretensiones que atender al haberse archivado el procedimiento coactivo contra el cual se interpuso la acción de nulidad. En tal virtud, ha resuelto no casar el auto impugnado.

VISTOS.- Comparece el abogado Emilio José Aguayo Vera, en calidad de procurador judicial de la compañía ECUATORIANA PRODUCTORA DE DERIVADOS DE COCOA C.A., en liquidación, e interpone recurso de casación en contra del auto que dispone el archivo del proceso, dictado el 7 de octubre de 2022, a las 12h01, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00216.

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)



DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
DIEGO PATRICIO
GORDILLO
CEVALLOS
C=EC
L=QUITO
CI=0501385058



DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
GILDA ROSANA
MORALES
ORDONEZ
C=EC
L=QUITO
CI=1710658640



DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

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 14 de mayo de 2025, a las 09h25 (fj. 18 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 3 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **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, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; 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 22 de octubre de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Pretensión de la demanda.- De la demanda presentada por la actora se desprende que la pretensión es: *“ Por lo expuesto, solicitamos a Ustedes, señores Jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, que al tenor de los artículos 300 y 313 del COGEP, realicen el control de legalidad y tutela de derechos y mediante sentencia resuelvan declarar la nulidad del procedimiento coactivo número DZ8-000953-2015 iniciado por el RECAUDADOR ESPECIAL DE LA DIRECCIÓN ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS antes la omisión de solemnidades y deberes sustanciales y más motivos explicados en la presente demanda.”* (fs. 14 vuelta-15 expediente de instancia). **3.2.- Auto impugnado.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el auto antes referido resolvió: *“ DISPONE EL ARCHIVO del presente proceso N°09501-2021-00216, considerando que con anterioridad a la presentación de*

la demanda, fue archivado (por decisión de la Administración Tributaria) el procedimiento coactivo No.DZ8-000953-2015 que fue el motivo de la demanda de este juicio, con lo cual desapareció el objeto (motivo) de la presente controversia y se torna inconducente continuar con el presente juicio.-º. (fs. 454 expediente de instancia). **3.4.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 8 de diciembre de 2022, 16h59, el procurador judicial de la compañía ECUATORIANA PRODUCTORA DE DERIVADOS DE COCOA C.A., en liquidación, interpone el recurso de casación en contra del auto antes referido, con fundamento en el caso tercero del artículo 268 del COGEP por omitir resolver un punto de la controversia, acusando el vicio de *minima petita*. **3.5.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 19 de diciembre de 2022, a las 12h51, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP. En tanto que en auto de 20 de enero de 2023, a las 11h29, dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.6.- Admisión.-** En auto de 28 de febrero de 2025, las 11h01, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la compañía recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 4 y 4 vuelta expediente de casación). En escrito de 11 de marzo de 2025, 16h50, el abogado de la compañía recurrente completa su recurso. (fs. 7 a 11 vuelta expediente de casación). Finalmente, en auto de 17 de marzo de 2025, las 11h57, el referido Conjuez de la Sala resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“8.1. ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre de la compañía ECUATORIANA PRODUCTORA DE DERIVADOS DE COCOA C.A. ECUACOCOA EN LIQUIDACIÓN; por el cargo con sustento en los casos tercero por mínima o citra petita.”* (fs. 10 a 12 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso precisa que con fecha 21 de abril de 2021, ECUACOCOA interpuso una acción de nulidad de procedimiento coactivo precisamente contra la vinculación de los responsables solidarios al procedimiento coactivo, por cuanto, no existe constancia de que se haya citado en legal y debida forma el Auto de Pago dictado dentro del Procedimiento Coactivo No. DZ8-000953-2015 a la compañía ECUACOCOA en la persona de su representante legal. Señala que tampoco existe constancia que se haya citado en legal y debida forma el Auto de Pago dictado dentro del Procedimiento Coactivo No. DZ8-000953-2015 a los calificados como responsables solidarios señores Guzmán Bertullo Fernando José y Eljuri Antón Juan Gabriel, ni tampoco consta que se hayan notificado los antecedentes del Procedimiento Coactivo, tales como el Título de Crédito No. 09201507601147580, la Resolución de Reclamo No. 109012015RREC074068 o el Acta de Determinación No. 09201501000003. Estas omisiones de solemnidades sustanciales ocasionan la

nulidad del Procedimiento de cobro Coactivo DZ8-000953-2015. (fs. 464 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** Señala que contra estos argumentos de la demanda, el SRI en su contestación afirmó únicamente que el Procedimiento Coactivo No. DZ8-000953-2015 se encuentra actualmente archivado, sin pronunciarse respecto de la improcedente vinculación con efectos ulteriores constantes en el apartado (2) de la providencia No. DZ8-COBPARC21-00000053 de fecha 8 de enero de 2021. Por lo tanto, en la presente causa, claramente existe una disputa entre las partes, la cuál debía ser resuelta por el Tribunal mediante sentencia; sin embargo, tal y como consta del auto recurrido, el Tribunal Tercero -sin dictar sentencia- determinó que no existe objeto de la controversia. (fs. 464 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** A su vez, indica que se observa del auto recurrido, que el Tribunal únicamente tomó en cuenta que en la providencia DZ8-COBPARC21-00000053 de fecha 8 de enero de 2021, se ordenó el archivo, sin considerar que en el apartado segundo, el Recaudador Especial Zonal 8 del SRI, dispuso el inicio del procedimiento coactivo en contra de ECUACOCA y en contra de los supuestos responsables solidarios realizando una ilegal vinculación, siendo que, esta decisión tiene efectos ulteriores que subsisten a la orden de archivo, y sobre la cual, el Tribunal tenía la obligación de pronunciarse por existir controversia sobre ese punto. (fs. 465 expediente de instancia). **4.4.-** Concluye el recurso indicando que consta que ECUACOCA realizó una solicitud de acumulación de la causa No. 09501-2021-00423 antes de la realización de la Audiencia Única, seguida por la compañía en contra del Recaudador Especial Zonal 8 del SRI, precisamente por una duplicidad de procedimientos coactivos, respecto de otro proceso iniciado con posterioridad a la presentación de la demanda. En consecuencia, indica que el Tribunal ha debido pronunciarse sobre la acumulación solicitada y resolver sobre la controversia existente entre las partes, al no hacerlo ha incurrido en la causal de mínima petita, infringiendo el artículo 92 del COGEP, por el cual, los jueces resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso, infringiendo además el artículo 28 del Código Orgánico de la Función Judicial, que dispone que los Jueces están obligados a dictar sentencia, infringiendo también los artículos 300 y 313 del COGEP, respecto del deber de los Tribunales Contenciosos de tutelar derechos y ejercer el control de legalidad de los actos y hechos de la administración. (fs. 465 y 465 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** En tanto que en la aclaración solicitada por el Conjuez de la Sala, la compañía recurrente indica que mediante el escrito de acumulación de causas presentado el 19 de septiembre de 2022, se solicitó la acumulación del proceso No. 09501-2021-00423 a la causa No. 09501-2021-00216. Sin embargo, en la sentencia es evidente la omisión al resolver varios puntos esenciales de la controversia. La controversia se centraba en la solicitud de declaratoria de nulidad de ambos procedimientos coactivos, frente al argumento de la parte demandada de que uno de los procesos se encontraba archivado. No obstante, a pesar de la clara indicación sobre la existencia de dos procedimientos coactivos acumulados, los jueces omitieron pronunciarse sobre una parte fundamental de la controversia: la

afirmación de ECUACOCOA respecto a la existencia de irregularidades que no fueron analizadas ni resueltas. Afirma que es evidente que los jueces de instancia únicamente se pronunciaron sobre el procedimiento coactivo No. DZ8-000953-2015, ignorando que dentro de la causa también formaba parte de la controversia el procedimiento coactivo correspondiente a la causa No. 09501-2021-00423. En ese sentido, se alegó que el Tribunal de instancia consideró únicamente que mediante la providencia DZ8-COBPARC21-00000053 de fecha 8 de enero de 2021, se ordenó el archivo, sin tomar en cuenta que en el segundo apartado de dicha providencia, el Recaudador Especial de la Dirección Zonal 8 del SRI dispuso el inicio de un nuevo procedimiento coactivo en contra de ECUACOCOA y de los supuestos responsables solidarios, efectuando una vinculación irregular. Dicha decisión generó efectos ulteriores que subsisten a pesar de la orden de archivo y sobre los cuales el Tribunal estaba obligado a pronunciarse, al existir una controversia expresa respecto a ese punto. Finalmente, señala que la infracción identificada y detallada resulta absolutamente trascendente, en la medida en que la Sala, al omitir pronunciarse sobre la controversia, particularmente sobre la acumulación solicitada, dejó de resolver respecto al segundo procedimiento coactivo acumulado a esta causa, así como sobre los efectos ulteriores que subsisten a pesar de la orden de archivo. Hace énfasis en que esta omisión provoca que el auto de archivo incurra en el vicio alegado, razón por la cual se solicita que se declare su nulidad y en aplicación de lo previsto en el artículo 273 numeral 3 del Código Orgánico General de Procesos, se expida el auto que en derecho corresponda. (fs. 8 expediente de casación).

4.6.- Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 26 de marzo de 2025, a las 11h40, el abogado Freddy Lenin Alvarado Álava, en calidad de Recaudador Especial de la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, da contestación del recurso interpuesto. De este modo señala que no existe controversia por cuanto el proceso coactivo del cual la parte actora presentó acción especial de nulidad se archivó por cuanto se verificó que en la coactiva 953-2015 el Auto de Pago no fue citado a la compañía ECUACOCOA así como a sus responsables solidarios, razón por la cual al evidenciarse la omisión de la solemnidad en su numeral 5 del artículo 165 del Código Tributario, esto es: Citación legal del auto de pago al coactivado, se procedió al cierre de dicho proceso. (fs. 15 expediente de casación).

4.6.- Así, menciona que la omisión de la solemnidad sustancial señalada en el numeral 5 del artículo 165 del Código Tributario se suscitó al proceso coactivo y que de oficio incluso antes de que iniciara el juicio No. 09501-2021-00216 (19 de julio de 2021) se notificó en fecha 12 de enero de 2021 la providencia No. DZ8-COBPARC21-00000053 en el proceso coactivo No. DZ8-000953-2015 el archivo de la causa. Señala que dicha situación afectó a la ejecución del Impuesto a la Renta del periodo 2011; sin embargo, al encontrarse en el tiempo legal correspondiente se emitió un nuevo auto de pago por cuanto la obligación se encuentra firme y ejecutoriada y no está prescrita dicha obligación. Indicando que con esta disposición en la cual se dispone que en el Auto de Pago se ordene

que el deudor o sus garantes paguen la deuda o dimitan bienes. La solidaridad está estrechamente vinculada a la acción de cobro, por ello el artículo 26 del Código Tributario establece que la solidaridad debe ser entendida en cuanto al pago de la obligación tributaria. (fs. 15 vuelta y 16 expediente de casación). **4.7.-** Finalmente, hace énfasis en que la recurrente ha señalado que realizó una solicitud de acumulación de la causa 09501-2021-00423 antes de la realización de la audiencia única y que a su criterio el Tribunal debió pronunciarse sobre la acumulación solicitada, lo cual hizo el Tribunal A quo tanto es así que ello consta en el auto de fecha 7 de octubre de 2022. Por tanto, indica que conforme se logra observar del recurso de casación presentado por la compañía ECUACOCOA S.A. no se configura el vicio de mínima petita por cuanto el Tribunal sí se pronunció sobre la acumulación de procesos por parte de la actora, así como señaló además que al no existir el proceso coactivo No. DZ8-000953-2015, que fue motivo de la demanda desapareció el objeto de la litis tornándose en inconducente continuar con el presente juicio. (fs. 16 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si el auto de archivo impugnado, ha incurrido en el caso tercero del artículo 268 del COGEP por haber incurrido en el vicio de *minima petita*, al haberse omitido resolver un punto de la controversia.

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 auto de archivo impugnado, con fundamento en el caso tercero del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso tercero.- *“ 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.”*. El caso tercero del artículo 268 del COGEP contiene los vicios conocidos como ^ainconsonancia o incongruencia resultante de la comparación entre la parte resolutive del fallo con las pretensiones de la demanda y con las excepciones deducidas, que se configura por los siguientes modos o formas: 1) Cuando se otorga más de lo pedido ultrapetita; 2) Cuando se otorga algo distinto a lo pedido $\pm$ extra petita; 3) Cuando se deja de resolver sobre algo de lo pedido $\pm$ citra petita; y, 4) Cuando se resuelve menos de lo pedido mínima petita.¹ **6.2.1.- Las normas señaladas como infringidas son: a) Artículo**

¹ Ecuador. Corte Nacional de Justicia, en Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4, Quito: 31 de enero de 2007, p. 1337.

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

300 del Código Orgánico General de Procesos.- *“Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas.”.* **c) Artículo 313 del Código Orgánico General de**

Procesos.- *“Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, ésta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado.”.* **d)**

Artículo 28 del Código Orgánico de la Función Judicial.- *“Principio de la obligatoriedad de administrar justicia.- Las juezas y jueces, en el ejercicio de sus funciones, se limitarán a juzgar y hacer que se ejecute lo juzgado, con arreglo a la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes de la República. No podrán excusarse de ejercer su autoridad o de fallar en los asuntos de su competencia por falta de norma u oscuridad de las mismas, y deberán hacerlo con arreglo al ordenamiento jurídico, de acuerdo a la materia. Los principios generales del derecho, así como la doctrina y la jurisprudencia, servirán para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento legal, así como también para suplir la ausencia o insuficiencia de las disposiciones que regulan una materia.”.* **6.2.3.-** La casacionista para fundamentar

su recurso señala, en resumen, que en el auto impugnado el Tribunal únicamente tomó en cuenta que en la providencia No. DZ8-COBPARC21-00000053 se ordenó el archivo, sin considerar que en el apartado segundo, el recaudador especial del SRI dispuso el inicio del procedimiento coactivo en contra de ECUACOCA y en contra de los responsables solidarios, siendo que esta decisión tiene efectos ulteriores que subsisten a la orden de archivo y, sobre el cual, el Tribunal tenía la obligación de pronunciarse por existir controversia sobre este punto. Adicionalmente, señala que la actora realizó una solicitud de acumulación de la causa No. 09501-2021-00423 antes de la realización de la

audiencia única, precisamente ante la duplicidad de procedimientos coactivos, respecto de otro proceso iniciado con posterioridad a la presentación de la demanda, afirmando que el Tribunal debió pronunciarse sobre la acumulación solicitada y al no hacerlo ha incurrido en la causal de *minima petita*. Señala que la controversia se centraba en la solicitud de declaratoria de nulidad de ambos procedimientos coactivos, no obstante, los jueces omitieron pronunciarse sobre esta parte fundamental de la controversia, ignorando que dentro de la causa también formaba parte de la controversia el procedimiento coactivo correspondiente a la causa No. 09501-2021-00423. **6.2.4.-** Para atender las acusaciones al amparo del caso tercero es necesario referirnos a: **i.** la pretensión del accionante (fj. 14 vuelta y 15): *“Por lo expuesto, solicitamos a Ustedes, señores Jueces del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, que la tenor de los artículos 300 y 313 del COGEP, realicen el control de legalidad y tutela de derechos y mediante sentencia resuelvan **declarar la nulidad del procedimiento coactivo número DZ8-000953-2015** iniciado por el RECAUDADOR ESPECIAL DE LA DIRECCIÓN ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS ante la omisión de solemnidades y deberes sustanciales y más motivos explicados en la presente demanda.”*; y, **ii.** la petición del demandado (fj. 351 vuelta): *“Por lo expuesto, solicito que en sentencia se deseche la demanda de acción especial de nulidad, **en vista que no existe afectación alguna a los derechos de la COMPAÑÍA ECUATORIANA PRODUCTORA DE DERIVADOS DE COCOA C.A. ECUACOCOA ni de sus representantes solidarios, por haberse archivado el Procedimiento Coactivo No. DZ8-000953-2015.**”*. (El resaltado nos pertenece). **6.2.5.-** En este punto, corresponde verificar según la técnica casacional, si el Tribunal Distrital incurre en el vicio de *mínima petita*, conforme las afirmaciones de la recurrente. Así las cosas, esta Sala especializada observa que la petición del actor en su demanda y complemento a la misma, es que se declare la nulidad del procedimiento coactivo No. DZ8-000953-2015, en tanto que la demandada en su contestación, afirma que el procedimiento coactivo en cuestión ha sido archivado, con lo cual no existe ninguna afectación a los derechos de la actora o de los responsables solidarios. Entonces, está claro que la pretensión del accionante era la declaratoria de nulidad del procedimiento coactivo No. DZ8-000953-2015 y que el Tribunal Distrital en atención a la disposición de archivo del mismo en la instancia de ejecución administrativa, determinó que no existe objeto de la controversia, es decir, que no encuentra motivo para continuar con la prosecución de la causa y, por tanto, ha resuelto el archivo de la presente acción de nulidad de procedimiento coactivo, por no existir el procedimiento coactivo contra el cual se planteó la acción de nulidad. **6.2.6.-** Ahora bien, en lo que se refiere a la acusación de no haberse resuelto sobre el pedido de acumulación que habría acarreado el vicio de *minima petita*, esta Sala advierte que la solicitud de acumulación ha sido efectuada con posterioridad a la presentación de la demanda lo cual ha sido ratificado de viva voz por la defensa técnica de la recurrente en audiencia,

siendo que el cargo de mínima petita opera respecto de las pretensiones de la demanda, por lo que por técnica casacional a todas luces resulta improcedente y se lo rechaza. Sin perjuicio de ello, revisado al auto de archivo impugnado, los juzgadores han señalado de manera expresa que: *“AGRÉGUESE al proceso la petición y anexos que la acompañan, presentados por la parte Actora, con fecha 19 de septiembre de 2022, mediante la cual solicitó que el juicio 09501-2021-00423 se acumule al presente juicio 09501-2021-00216, petición que fue atendida en la audiencia instalada el 20 de septiembre de 2022 a partir de las 10h00; audiencia en la cual también se procedió a EXAMINAR DETENIDAMENTE la presente causa, para a la luz de las disposiciones Constitucionales y Legales, aplicables y vigentes, resolver lo que fuere pertinente en justicia y en derecho.”*. A todo ello se suma que, con la finalidad de garantizar una tutela judicial efectiva ha escuchado el audio de la audiencia, que es como sigue: (min 27:20) *“La demanda de la presente causa fue presentada el 21 de abril del 2021 contra el proceso coactivo DZ800953-2015, mismo que a la fecha de presentación de la demanda se verifica que ya se encontraba archivado, y esta decisión del funcionario ejecutor había sido legal y debidamente notificada a las partes procesales, por lo cual no se encuentra que en este proceso, en el 09 501-2021-00216, exista algún objeto de controversia, ya que el proceso coactivo está archivado. Entonces, no existe, al no existir objeto de controversia en esta causa, o sea, ¿sobre qué se va a pronunciar este tribunal? Si ya el proceso coactivo no existe, fue archivado. Por tal motivo, el Tribunal, pues, no encuentra validez en este proceso, y tampoco encuentra causal de acumulación con otros procesos, que es el que sí continúa, que es el que se encuentra válido, al menos de lo que conoce este Tribunal y que se ha expresado ante este Tribunal. Y de la revisión del otro proceso, porque el Tribunal ha revisado el proceso que tiene y es cierto, se encuentra en situaciones, pero en el proceso 2021-00423 se hace alusión a otro proceso, a otro auto de pago, a otro procedimiento coactivo DZ8449-2021. En tal sentido, el Tribunal no encuentra válido este proceso, no encuentra motivo de Litis para continuar con el mismo, y por la misma razón, pues, tampoco encuentra motivo para proceder a la acumulación de otro proceso que es totalmente diferente al actual. Hasta aquí el pronunciamiento con el cual el Tribunal se pronuncia con relación a la validez de este proceso y con relación al pedido de acumulación, y con lo cual, pues, si no hay ningún recurso que atender, pasaríamos a dar por concluida esta audiencia.”* (lo resaltado le pertenece a la Sala). Con el antecedente expuesto, está claro que dicho pedido de acumulación sí ha sido atendido expresamente por el Tribunal de instancia.

6.2.7.- En lo que se refiere a la afirmación de la recurrente de que el Tribunal de instancia no se pronunció sobre un punto de la controversia respecto de que en la providencia No. DZ8-COBPARC21-00000053 se ordenó el archivo, sin considerar que en el apartado segundo, el

recaudador especial del SRI dispuso el inicio del procedimiento coactivo en contra de la actora y en contra de los responsables solidarios, lo que tendría efectos ulteriores que subsisten a la orden de archivo, ya ha quedado claro que la pretensión de la actora en la causa, era la declaratoria de nulidad del procedimiento de ejecución coactiva, mismo que fue archivado por disposición del funcionario ejecutor, por lo que no se ha dejado de resolver sobre algún pedido, y, no corresponde dentro de un recurso de casación cuestionar hechos que no fueron objeto de impugnación en instancia, pues el recurso de casación no es una instancia más, sino que, es un recurso extraordinario donde bajo una técnica casacional se corrigen errores de derecho. Finalmente, el argumento de que la controversia se centraba sobre la declaratoria de nulidad de ambos procedimientos coactivos es incorrecto pues el actor precisa en su demanda que se pretende la nulidad del procedimiento coactivo No. DZ8-000953-2015. Por todo lo expuesto, no se ha configurado el vicio de *mínima petita* y se rechaza el recurso interpuesto.

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 auto que dispone el archivo del proceso dictado el 7 de octubre de 2022, a las 12h01, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00216.

7.3.- En virtud de que la parte recurrente ha rendido caución según lo dispuesto en el artículo 271 del COGEP, se dispone que el Tribunal Distrital proceda conforme lo dispuesto en el artículo 275 ibídem

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)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL





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

MG/AM

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

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

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