

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

**J09501-2018-00406, J17510-2018-
00430, J09501-2018-00238**

FUNCIÓN JUDICIAL

170656603-DFE

Juicio No. 09501-2018-00406

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 25 de febrero del 2022, las 16h41. **VISTOS:** Tanto el doctor Diego Cevallos Izquierdo, procurador judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, como el doctor José Rafael Meythaler Baquero, interponen sendos recursos de casación dentro del juicio de impugnación Nro. 09501-2018-00406, en contra de la sentencia dictada el 21 de enero de 2019, las 16h33 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, que acepta parcialmente la demanda contra la Resolución Administrativa No. 117012018RREC071986, y desvirtúa las glosas por \$ USD 179.017,05 y por USD 31.581,15 y ratifica la glosa por USD \$ 101.001,11.

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

SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.- En virtud del sorteo de la causa No. 09501-2018-00406 realizado el 21 de noviembre de 2020, a las 15h16, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela. Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (en calidad de Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5

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

TERCERO: PRESENTACIÓN DE LOS RECURSOS.- El demandado Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas por intermedio de su procurador judicial en escrito del 18 de febrero de 2019, las 16h11 (fs. 1660 a 1668) y el actor José Rafael Meythaler Baquero, por sus propios y personales derechos, el 20 de febrero del mismo año, las 16h36 (fs. 1676 a 1687), presentan recursos extraordinarios de casación, los cuales son calificados por la Sala juzgadora de oportunos, que cumplen con los requisitos de ley y se dispone subir el expediente al superior en auto del 22 de febrero de 2019, las 12h53, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y remite el proceso a esta Corte Nacional de Justicia.

CUARTO: ERRORES ALEGADOS Y ADMITIDOS.- Mediante auto de 20 de mayo de 2019, las 09h11 dictado por el doctor Ivan Rodrigo Larco Ortuño, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, se admiten a trámite los recursos interpuestos, así:

4.1. El procurador judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, al amparo del **caso 2** del art. 268 del COGEP **por falta de motivación** en relación a la glosa: ^aGastos respaldos en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no relacionados con la actividad económica^o, infringiendo los Arts. 76.7.1 y 82 de la Constitución de la República, 89 del COGEP y 130 del COFJ; e inadmite a trámite este vicio en relación a la glosa ^aPago por préstamos bancarios^o; y, por el **caso 3** del mismo artículo por haber omitido resolver uno de los puntos controvertidos inobservando el Art. 92 del COGEP.

4.2. El recurso del abogado José Rafael Meythaler Baquero, al amparo del **caso 5** del Art. 268 del COGEP, específicamente, en referencia a la glosa ^aGastos sin relación con la actividad económica^o por **errónea interpretación** del numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y por la **falta de aplicación** del precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 07-2016 publicado en el Registro Oficial 894 de 1 de diciembre de 2016.

QUINTO: VALIDEZ PROCESAL.- 5.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, pese a que el procurador judicial del actor, incidentó el error en la proposición del recurso del SRI y la indebida admisión del recurso por parte del Conjuez de la Sala; sin embargo se desestimó tal alegación y por el contrario, se declaró la plena validez del mismo.

5.2. Cabe recalcar a la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales que denotan su validez: providencia de viernes 18 de febrero de 2022, las 08h36, dictada por el Juez Nacional Ponente en la que se convoca a las partes a audiencia única en vía telemática para el día jueves 24 de febrero de 2022, a las 11h00, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por la parte accionante, el doctor José Rafael Myethaler Baquero, el abogado Carlos Eduardo Viscarra Luzuriaga; y por la parte accionada, el procurador judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, abogado Patricio Fabián Vaca Castro.

5.3. En cuanto a la petición expresa y por escrito del 23 de febrero de 2022, a las 10h38, por parte de del Dr. José Meythaler Baquero, de que se suspenda la audiencia por haber sometido el asunto litigioso a mediación, esta Sala la rechaza al considerar que no se reúnen las condiciones previstas en la Disposición Transitoria Séptima de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19, publicada en el R.O. Nro. 587 de 29 de noviembre de 2021, por tanto, se continuó con el desarrollo de la audiencia de casación

5.4. Los procuradores de las partes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados e hicieron uso de su derecho a la réplica y contrarréplica, de ambos recursos, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

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

SEXTO: RECURSO DEL DIRECTOR ZONAL 9 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.- La defensa técnica del accionante, en el escrito de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso, en el orden propuesto, alegó y manifestó:

6.1. Respecto del caso 2 del artículo 268 del COGEP, que en la sentencia recurrida, no existe

motivación para desvanecer la glosa ^a **Gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no relacionadas con la actividad económica**: ^a (1/4) *La falta de motivación de la presente glosa se configura al carecer de la aplicación de las normas jurídicas, puesto que el Tribunal baso su decisión sin un respaldo normativo, sin establecer cuál es la pertinencia de las pruebas aportadas en juicio con la normativa tributaria ecuatoriana y si las mismas tiene coherencia con las alegaciones realizadas por las partes, es decir, dichas pruebas desvanecen la glosa y en base a que presupuestos normativos. El Tribunal a quo no establece bajo que parámetros normativos el gasto realizado en el exterior se constituye en un ^a "gasto deducible", se ha limitado redactar conclusiones, sin realizar una justificación mínima del porque acepta la pretensión de la actora, del porque dicho gasto debe ser considerado como deducible para efectos del impuesto a la renta y en base a que norma dicho gasto se subsume (1/4)*^o

6.2. Por el **caso 3** de la norma referida señala que, en la glosa ^a **Gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no relacionados con la actividad económica**: ^a (1/4) *los señores jueces del Tribunal de instancia se limitan a emitir 3 conclusiones: 1) El Tribunal estima que a las facturas emitidas en el exterior, no están obligadas a cumplir los requisitos de la normativa local; 2) No aplica la exigencia de la retención en la fuente, ya que la parte Actora no puede realizar retenciones por ser persona natural no obligada a llevar contabilidad. 3) El hecho de no haber emitido factura a clientes domiciliados en el exterior no puede ser óbice para desconocer gastos de viaje al exterior de la ahora parte actora.*^o Con lo cual asevera que: ^a *el Tribunal a quo no realiza pronunciamiento alguno respecto a establecer si los gastos declarados en la casilla 491, tienen o no tienen relación directa con el giro del negocio del actor, es decir ^a "Actividades Jurídicas", siendo este problema jurídico el objeto del litigio establecido en la audiencia preliminar, y siendo este también la razón por la cual la administración observó dichos gastos.*^o

6.3. Contestación del recurso por la parte actora.- El doctor José Rafael Meythaler Baquero por intermedio de su defensa técnica no ha contestado por escrito el recurso propuesto por el SRI, sin embargo en la audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación a dicho recurso del cual dice es improcedente y no cumple los requisitos mínimos para ser considerado y pide se lo rechace.

SÉPTIMO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE JOSÉ RAFAEL MEYTHALER BAQUERO POR LOS VICIOS ADMITIDOS.- La defensa técnica de la parte actora en instancia, en el escrito de casación y en la audiencia convocada para conocer y resolver el presente recurso, respecto del caso 5 del artículo 268 del COGEP, alegó y manifestó:

7.1. En la sentencia recurrida, en lo resuelto por el Tribunal en la glosa *“Gastos sin relación con la actividad económica”* existe errónea interpretación del numeral 1 del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno el que: *“ (...) se materializa en el numeral 7.7.1. de la sentencia, cuando sin perjuicio que el mismo Tribunal inferior señaló los conceptos que fueron desconocidos por la Administración como gasto deducibles, como son suministros (esferos, papel, etc.), el combustible y mantenimiento de mi vehículo, la atención a mis clientes, el internet utilizado en mi oficina y los gastos en la adquisición de mi oficina, al momento de resolver los pasa por alto, y no se pronuncia si estos ayudaron a obtener, mantener o mejorar mi renta gravada en el ejercicio 2013 (1/4) Afirma que: “ se hace evidente en el hecho que el Tribunal inferior, para considerar los rubros detallados en el numeral anterior como deducibles, mi persona debía llegar al absurdo de demostrar como la compra de un lápiz, una resma de papel o el internet que utilizo tiene vinculación directa con la generación de renta gravada, pretensión de prueba que solicita el Tribunal fuere práctica y que es producto de la errónea interpretación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, debido a que los gastos engloban la totalidad de la actividad económica, no se puede llegar a establecer las referidas particularidades Considera que con su correcta interpretación lleva intrínseco el hecho de que “ 1/4 los gastos reportados vayan acorde a la actividad económica que realiza”, y que “ la única observación es si estos gastos, estaban o no de acuerdo a la actividad económica que realizo” Concluye señalando que no se puede ratificar el criterio del inferior referente a “ 1/4 solicitar la vinculación directa de los gastos como deducibles a la obtención, mantenimiento o mejora de ingresos gravados, porque la Ley de Régimen Tributario Interno ordena realizar dicha vinculación de la forma que pretende el Tribunal inferior, sino que se debe ver de forma global el gasto realizado versus la actividad económica que efectúa el sujeto pasivo.”*

7.2. Sobre la alegada **falta de aplicación** del precedente jurisprudencial 07-2016 publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 894 de 1 de diciembre de 2016, emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que refiere que a más de cumplir con los requisitos formales debe de tener una secuencia formal \pm material (entendida como constancia del pago y del servicio prestado) y *“ queda en evidencia que producto de la errónea interpretación del art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tuco como consecuencia que en parte alguna del numeral 7.7) de la sentencia recurrida esta pueda señalar que los gastos ratificados como no deducibles contenidos en el cuadro No. 11 del acto impugnado, no cumplen con los requisitos formales o no tienen secuencialidad formal-material, como ordena el fallo de triple reiteración No. 07-2016 (1/4)”*

7.3. Contestación del recurso por parte de la Administración Tributaria.- El Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas no ha dado contestación por escrito al recurso del actor, sin embargo en la

audiencia convocada para conocer la causa, procede a dar contestación al recurso de casación interpuesto por la administración tributaria, del cual dice no reúne los requisitos mínimos para ser aceptado y por tanto debe ser rechazado.

OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.±

En virtud de que los recursos de casación se han interpuesto por diferentes casos, iniciaremos el análisis por el recurso del demandado, no sólo porque fue presentado con anterioridad sino también por los efectos que conlleva la aceptación del recurso de casación por el caso 2 o 3 del art. 268 COGEP, en tal sentido, esta Sala de Casación pasa a resolver en primer término el del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas y posteriormente el del actor en el juicio de instancia, tomando siempre en cuenta el principio dispositivo del recurso, que no permite a la Sala pronunciarse sino, por los vicios que expresamente han sido denunciados por los recurrentes y admitidos por el conjuez.

8.1.- PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- El recurso de casación se fundamenta en los casos 2 y 3 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos que establecen:

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

8.2. CASO 2 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la alegación del recurrente respecto a la falta de motivación denunciada por el recurrente y admitidas por el Conjuez de la Sala, la que de configurarse, tiene el efecto de producir la nulidad del fallo, al tenor de lo ordenado en la normativa relativa al planteamiento del problema jurídico.

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

El recurso de casación interpuesto se fundamenta en que la sentencia no se cumple con el requisito de la motivación.

Mucho y diversos autores se han referido a este elemental principio procesal, en tal sentido, la autora Gladis E. de Midón, en su obra ^aLa Casación Control del Juicio de Hecho^o, (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires -Argentina, 2001, p. 20), manifiesta que:

^a Para alcanzar sus fines garantistas es inevitable que la motivación sea autosuficiente, en el sentido de abastecerse, expresando no sólo las conclusiones decisivas sino, fundamentalmente, las razones en que tales conclusiones se basan. No basta pues, como bien dice Carrió, que la sentencia tenga fundamentos, porque es preciso que éstos estén a su vez fundados. Sin esa básica motivación no es posible hablar en lenguaje constitucional de sentencia, pues huérfana de razonados fundamentos no hay nada, añadirá Morello, que en un acto de voluntad inepto de por sí para constituirse en fuente jurígena de derechos^o.

El Dr. Santiago Andrade Ubidia, en el libro ^aLa Casación Civil en el Ecuador^o, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito, 2005, p. 138, considera que:

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

Para Oswaldo Alfredo Gozaini, en su obra ^aEl Derecho Procesal Constitucional, El Debido Proceso^o, Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires-Argentina, 2004, p. 428; la motivación, que no es otra cosa que:

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

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

8.2.2. NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO. ± A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, esta Sala Especializada de casación tributaria, inicia su análisis transcribiendo las normas que la recurrente estima infringidas y que ha sido calificada como procedente por el Conjuez Nacional de la Sala:

Constitución de la República del Ecuador

^a Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (1/4) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°.

^a Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.°

Código Orgánico General de Procesos

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

Código Orgánico de la Función Judicial

Art. 130.- Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (¼) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos;

8.3. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.- Para resolver el recurso de casación propuesto por el procurador judicial de la autoridad tributaria demandada en cuanto a su alegación sobre la glosa *“gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Interna y no relacionados con la actividad económica”* (casilla 491 por \$ 31.581,15); en que dice que el Tribunal de instancia para tomar su decisión, no cuenta con un presupuesto normativo que respalde su conclusión, lo cual provoca que esta contenga una falta de lógica del razonamiento empleado.

8.3.1. Conforme se desprende de la sentencia emitida por el Tribunal de instancia (fs. 1647), con fundamento en la pretensión de la demanda y la contestación, en relación a la glosa en ciernes, la sentencia estableció como objeto de la litis: (¼) *“iv) ESTABLECER si el Contribuyente cuenta con los respaldos para justificar la glosa “gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo” que asciende a la suma de US\$31.581,15 declarados en la casilla N°491 de “gastos deducibles-actividades empresariales con registro de ingresos y egresos” de la declaración de impuesto a la renta del 2013 y que aparece referida en el punto 6.6 de la Resolución impugnada, págs. 34 a 37 de 47 de dicho acto”.*

8.3.2. Establecido el objeto litigioso (repetido textualmente en el punto 7.8 de la sentencia), el Tribunal de instancia en su decisión resuelve: *“7.8.1) La parte Actora alega que la AT desconoce la deducibilidad de gastos sustentados en facturas emitidas en el exterior, debido a que las mismas no contienen los requisitos formales previstos en la normativa ecuatoriana y por cuanto no se habría practicado la correspondiente retención en la fuente. Al decir de la parte Actora, la Administración Tributaria también niega la deducibilidad de los gastos en virtud que en el 2013 no emitió ninguna factura al exterior.- 7.8.2) La Administración Tributaria en su contestación a la demanda sostiene que niega la deducibilidad de, al considerar que no tienen relación con la actividad económica del*

Actor, la cual se enmarca en "actividades jurídicas" 7.8.3)El Tribunal estima que a las facturas emitidas en el exterior, no están obligadas a cumplir los requisitos de la normativa local y que en el presente caso no aplica la exigencia de la retención en la fuente, ya que la parte Actora no puede realizar retenciones por ser persona natural no obligada a llevar contabilidad. El hecho de no haber emitido factura a clientes domiciliados en el exterior no puede ser óbice para desconocer gastos de viaje al exterior de la ahora parte Actora, y la compra de libros no puede ser desconocida.- EN CONCLUSIÓN, el Tribunal considera que la presente glosa no fue establecida con los sustentos necesarios y en tal virtud se le da de baja" (subrayado fuera de texto)

8.3.3 La Corte Constitucional sobre las premisas implícitas en la motivación ha señalado: **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. 21.* Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él". (sentencia No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020,

8.3.4. Esta Sala Especializada en múltiples fallos reiterados ha expresado que la motivación no es sino, la subsunción de ciertas premisas fácticas (hechos probados) a las normas de derecho que rigen la decisión, es decir premisas jurídicas que demuestran esta subsunción. En el caso de análisis, de la transcripción hecha de la sentencia recurrida, efectivamente, no encontramos una sola norma jurídica que respalde la relación de causalidad entre los antecedentes de hecho y la decisión adoptada. Si bien los gastos efectuados en el exterior no es un óbice *per se* para considerarlos como no deducible y menos por no aplicar la exigencia de retenciones en la fuente (las personas naturales no están obligadas a retener), sin embargo, el fundamento de la Administración Tributaria para desconocer los gastos, es porque además de no haberse demostrado la pertinencia del gasto en relación a la obtención, mantención o mejora del ingreso del ejercicio 2013, el Dr. José Meytähler no presentó ninguna factura que haya emitido y que le haya significado ingresos del exterior, sobre lo cual la sentencia nada dice. Argumentos que hace concluir a esta Sala que efectivamente, en este caso, el Tribunal de instancia no motivó debidamente su desvanecimiento, incurriendo en el vicio de **falta de motivación** denunciado

por el recurrente, violentando lo preceptuado en los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89 del Código Orgánico General de Procesos y 130 del Código Orgánico de la Función Judicial que establecen la obligación de que las sentencias o autos judiciales se encuentren motivados, razón para que se case la sentencia en relación a esta glosa específica.

8.4. Es motivo del recurso de casación del SRI, que la sentencia ha omitido resolver uno de los puntos controvertidos inobservando el Art. 92 del COGEP (caso 3 del Art. 268 del COGEP), refiriéndose exactamente a la misma glosa *“gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Interna y no relacionados con la actividad económica”*, porque según el recurrente, el Tribunal de instancia no realiza pronunciamiento alguno respecto a establecer si los gastos declarados por el actor tienen o no relación directa con el giro del negocio, habiendo sido éste objeto del litigio. En los ítems 7.8.1, 7.8.2 y 7.8.3 de la sentencia se da de baja la glosa, pero según se ha señalado en el considerando anterior (9.3.3) no se motivó su desvanecimiento, por lo que ha sido aceptado la causal de casación denunciada, por lo que resulta inoficioso pronunciarse expresamente sobre el vicio denunciado, pero es necesario que, conforme al Art. 273 del COGEP y la Resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia Nro. 07-2017, esta Sala emita una sentencia de mérito, lo que se hará a continuación.

NOVENO: SENTENCIA DE MÉRITO EN RELACIÓN A LA GLOSA *“Gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Interna y no relacionados con la actividad económica”*, es necesario entonces referir a la pretensiones de la demanda, la contestación sobre la glosa y las pruebas aportadas por las partes.

9.1. Es argumento de la demanda que, ilegítimamente la Administración Tributaria desconoce la deducibilidad de gastos sustentados en facturas emitidas en el exterior, con el argumento de que las mismas no contienen los requisitos formales previstos en la normativa ecuatoriana, porque no se habría practicado la correspondiente retención en la fuente y por cuanto en el 2013 no emití ninguna factura al exterior. Anuncia sus medios probatorios para justificar la deducibilidad del gasto y establece como pretensión concreta que: *“Con base en los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en esta demanda y soportándome en todos y cada uno de ellos, comedidamente solicito que en sentencia se dejen sin efecto la Resolución No. 117012018RREC071986, notificada el 19 de marzo de 2018, que resolvió negar el reclamo presentado contra el acta de Determinación No. 17201724900822611 correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013.”*

9.2. Por su parte, el procurador fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en la

contestación a la demanda, advierte que: en el presente caso se desconoció el gasto al no existir el soporte documental que pruebe que a través de estos gastos el actor obtuvo o mejoro su renta gravada, en aplicación del primer inciso del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que se niega la deducibilidad de los gastos referidos en el punto 6.6 de la Resolución impugnada, ya que los mismos están respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no se encuentran relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo, la cual se enmarca en "actividades jurídicas". En virtud de los argumentos presentados, solicita que se deseche la presente demanda de impugnación y se confirme la validez de la Resolución Administrativa impugnada.

9.3. Sobre la glosa en disputa, la parte actora practicó como prueba: **a)** El expediente de la Acta de Determinación N°17201724900822611 del año 2013 (fs. 111 a 142); **b)** Observaciones al borrador del Acta de determinación de fojas 141 a 143 del expediente; **c)** Contestación a la orden de determinación y anexos de fojas 172 a 178; y, **d)** El Informe del perito Ing. Glenn Torres y sus anexos, (fs.1458 a 1468). Por su parte el SRI, practicó las siguientes: **a)** El RUC del Actor que consta de fojas 210 a 211 del disco compacto (CD) N°1 de la Resolución Impugnada. **b)** Las Facturas que aparecen de fojas 95 a 153 del disco compacto (CD) N°1 de la Resolución Impugnada; y, **c)** Las Facturas de fojas 67 a 86 del disco compacto (CD) N°1 de la Resolución Impugnada.

9.4. Revisado el acto impugnado (fs.1602 a 1604), se desprende que la glosa impugnada desconoce la deducibilidad de los gastos en razón de que: *"El contribuyente durante el proceso de determinación señaló que los gastos detallados en el cuadro que antecede, se efectuaron en el marco de asesorías jurídicas prestadas a clientes en el exterior, para lo cual cabe indicar que de la documentación presentada por el contribuyente que contiene el detalla de ventas y copias de las facturas que sustentas sus ventas; así también de la información que reposa en la base de datos del Servicio de Rentas Internas, se evidenció que no constan ventas efectuadas al exterior en el periodo en determinación, sino únicamente ventas efectuadas a clientes nacionales."* Respecto de aquello, se identifican dos cuadros en el que detallan los gastos efectuados en el exterior (Cuadro No. 13) y las ventas efectuadas a clientes del contribuyente (Cuadro No. 12) y es en virtud de estas inconsistencias que la administración tributaria advierte que tales gastos no están contribuyendo de manera alguna con la generación de beneficios en la "actividad jurídica" del contribuyente pues no ha probado que recibió una contraprestación.

9.5. Es necesario señalar que si bien se ha discutido la pertinencia del art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno (vigente en el ejercicio 2013), que establece la deducción de pagos en el exterior y

para lo cual establece como condicionantes: 1) Que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas; y 2) Que se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Las excepciones que el mentado artículo establece para reconocer la deducibilidad sin retención en la fuente, no son pertinentes al caso que nos ocupa y por ello, no las referimos. Como se desprende de la norma, no es requisito para aceptar la deducibilidad del gasto en el exterior que tales comprobantes, cumplan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, pues se trata de una regulación que solo es aplicable en el territorio nacional y por tanto exigir su cumplimiento a efectos de considerar válida su emisión (elemento formal) se constituye en una práctica tributaria lesiva para el contribuyente. Consecuentemente, este argumento de la Administración, queda desvirtuado para la emisión de la glosa.

9.6. En virtud de lo señalado en el mentado Art. 13 en concordancia con el art. 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la condición para la deducibilidad es que ^alos costos y gastos sean imputables al ingreso y se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana^o; circunstancia que de la prueba aportada por el actor no se logra desvirtuar y por tanto se ratifica la conclusión de la administración tributaria, pues es claro que si el sustento del contribuyente en cuanto a que esos gastos generados en el exterior ^a *se efectuaron en el marco de asesorías jurídicas prestadas a clientes en el exterior^o*, debió haber probado con los comprobantes de venta de dichas asesorías, con los cuales justificaría la conexión de los referidos pagos con la obtención de sus ingresos por ^a *Actividades Jurídicas^o*. Elementos probatorios que no se evidencia, pues ni siquiera el informe del perito contable Glen Torres, presta elementos que permita concluir a este Tribunal que efectivamente cumplen la condición prevista en el numeral 1 del art. 10 en concordancia con el 13 de la LRTI para ser considerados deducibles. Por lo expuesto, este Tribunal por falta de elementos de juicio respecto de esta glosa, la confirma en su integridad.

DÉCIMO: PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO POR EL ACTOR.- Como se advirtió previamente el Dr. José Meythaler pidió casar la sentencia en referencia a la glosa ^a *Gastos sin relación con la actividad económica^o* al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP, específicamente, por errónea interpretación del numeral 1 del art. 10 de la LRTI, y por la falta de aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

10.1. CASO 5 DEL ARTÍCULO 268 DEL COGEP.- Para establecer si se ha configurado o no las infracciones alegadas, partimos de transcribir las normas jurídicas que estima han sido violentadas:

Ley de Régimen Tributario Interno

^a Art. 10.- *En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente (1/4)°;*

Resolución # 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia

^a Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: ^a Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal±material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación en esta Resolución en el Registro Oficial°

10.2. Alcance doctrinario del error al amparo del caso quinto.- El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en los vicios de errónea interpretación y falta de aplicación de una norma de derecho y de un precedente jurisprudencial; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene que:

En referencia a la **falta de aplicación**: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”^{1/4}°* Sobre la **errónea interpretación**: *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o*

exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.°

Por su parte el ilustre tratadista nacional Dr. Santiago Andrade Ubidia, en relación a la errónea interpretación (La Casación Civil en el Ecuador pág. 183), dice que se produce: *“ Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene.”*.

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

10.3. Resulta trascendente para el análisis de esta Glosa, delimitar el objeto de la litis que, el Tribunal de instancia lo fijó en la audiencia preliminar (fs. 388), y señala que éste consiste en: *“iii) ESTABLECER si el Contribuyente cuenta con los respaldos para **justificar** la glosa “ gastos sin relación con la actividad económica” que asciende a la suma de US\$101.001,11 declarados en la casilla N°491 de “ gastos deducibles-actividades empresariales con registro de ingresos y egresos” de la declaración de impuesto a la renta del 2013 y que aparece referida en el punto 6.5 de la Resolución impugnada, págs. 24 a 33 de 47 de dicho acto.”*

10.4. Como se observa, no es motivo de discusión y más bien el Tribunal de instancia da como probada la existencia de los gastos incurridos por el actor; lo que de ellos se discute, es si deben o no ser considerados deducibles a efectos de establecer la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, para lo cual consideran el contenido del artículo 10 inciso primero y numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que señala: *“ En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”* 1. *Los costos y gastos imputables al ingreso, que* 1/4 °, norma que según el recurrente es interpretada erróneamente por los juzgadores, pues parte del argumento de que resolver la calidad de deducibles se circunscribe en un análisis de pleno derecho; lo cual contradice abiertamente con el objeto mismo de la controversia (fijado en la audiencia preliminar) y aceptado sin objeción alguna por las partes (incluido el recurrente), objeto que se enmarcó en la *“justificación”* de los valores glosados por la Administración Tributaria, consecuentemente, el razonamiento jurídico no puede ser abordado como

un análisis de puro derecho, sin que sea necesario el establecimiento de hechos fácticos y probados, pues el propósito del objeto de la litis era verificar que los gastos incurridos tuvieron incidencia directa para obtener, mantener o mejorar los ingresos en la actividad económica que desarrolla, esto es prestación de servicios profesionales. Por lo que esta Sala no puede actuar en función de los supuestos señalados por el recurrente a efecto de la verificación de los yerros que dice incurre la sentencia.

10.5. Bajo esta línea de pensamiento, la sentencia emitida por el Tribunal de instancia, sobre los rubros contenidos en la Glosa levantada por el SRI, en el numeral 7.7.3 señala que ^a¼ *La parte Actora no actuó prueba que preste méritos probatorios suficientes para acreditar los gastos cuestionados, como gastos necesarios para generar, mantener o mejorar la renta gravada.* Siendo por tanto, este hecho fáctico (la falta de prueba) la que fue subsumida a la norma jurídica (art. 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno) y por la que concluyen que tales gastos no pueden considerarse como hechos con el propósito de obtener, mantener o mejorar los ingresos y por tanto considerarlos como deducibles. Si el recurrente consideró que no era motivo de justificación probatoria, no podía aceptar la determinación del objeto de la controversia como quedó plasmada en la audiencia preliminar, y en consecuencia, la elaboración de su proposición jurídica, sería por otra causal señalada en el art. 268 del Código Orgánico General de Procesos, por lo tanto no puede ser analizada bajo el caso propuesto que no permite revalorización de prueba.

10.6. Sin embargo de lo expuesto, el Tribunal de instancia en su sentencia, se introduce exhaustivamente en el análisis de los comprobantes de venta presentados por el Dr. José Meythaler, para enmarcarlos en el Art. 10.1 de la LRTI (^a gastos deducibles^o y especificación de cada uno), y verificó, como era su obligación, pues no era un tema de puro derecho, y llega a señalar: ^a (¼) 7.7.3) *De la prueba actuada por la parte Actora, consistente en la Escritura de la Disolución de la Sociedad Conyugal (fojas 1424 a 1457), se verifica que dicha disolución se formalizo mediante escritura pública celebrada el 22 de noviembre de 2011 (fojas 1425) e inscrita ¼; por lo que el Tribunal no verifica cuales serían los gastos realizados en el 2013 que es el ejercicio fiscal bajo análisis. De lo que consta en el cuadro N°11 de la Resolución impugnada (N°117012018RREC071986, pág. 26 a 29 de 47, fojas 1598 vueltas a 1600 del expediente) se verifica que entre los gastos constan pagos a Maria del Pilar Palacios Fierro, ex cónyuge del contribuyente (cuya sociedad conyugal se liquidó entre finales del 2011 y 2012); pagos a PROESTADIO (estadio de LDU de Quito), pagos a florería, pagos a Directv Ecuador, pagos a TVcable Ecuador y pagos por combustible y por mantenimiento de vehículo^o; hechos fácticos con los cuales concluyen que no se cuentan con los méritos suficientes para verificar la calidad de deducible de tales gastos generados, por lo que confirman la glosa, todo lo cual hace concluir a esta Sala de Casación que el Tribunal de instancia no incurre en la errónea interpretación del art. 10.1 de la LRTI.*

10.7. También ha sido motivo del recurso de casación, la **falta de aplicación** el fallo de triple reiteración contenido en la Resolución No. 07-2016 publicado en el Registro Oficial Suplemento 894 de 1 de diciembre de 2016 emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, en la que se establece como punto de derecho de aplicación obligatoria que: ^a *Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio"*, esta Sala de Casación considera que, la jurisprudencia obligatoria trata de establecer normas claras para que un gasto sea considerado como deducible, exigiendo además de los requisitos formales - materiales (que son obligatorios y no pueden soslayarse), una secuencia de tal naturaleza que demuestre que efectivamente existe la transferencia al proveedor y por tanto sea absolutamente real, por lo que, contrario de lo argumentado por el casacionista debe necesariamente comprobarse y no desarrollarse a través de un análisis de pleno derecho y que no debía el juzgador requerir prueba para establecer la deducibilidad del gasto en aplicación del precedente jurisprudencial No. 07-2016. Por lo que tampoco se ha producido este vicio denunciado por el recurrente.

DÉCIMO PRIMERO: DECISIÓN.-

11.1 Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** RESUELVE:

11.2 CASAR la sentencia dictada el 21 de enero de 2019, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, al admitirse el vicio de falta de motivación en el desvanecimiento de la Glosa ^a *Gastos respaldados en documentos no autorizados por el Servicio de Rentas Internas y no relacionados con la actividad económica*, propuesto por el representante del Servicio de Rentas Internas, y declarar legítima y procedente la Resolución Administrativa No. 117012018RREC071986 de 19 de marzo de 2018, de conformidad a lo resuelto por esta Sala en el Considerando Noveno bajo el título de ^o *Sentencia de mérito*.

11.3 RECHAZAR el recurso propuesto por el actor en el juicio de instancia, Dr. José Meytahler y en

consecuencia confirmar la sentencia del 21 de enero de 2019, emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil, específicamente en lo referente a la Glosa ^a Gastos sin relación con la actividad económica°.

11.4 Sin costas.

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

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

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

170657070-DFE

Juicio No. 17510-2018-00430

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 25 de febrero del
2022, las 16h43. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Gabriel Fernando Pinto Navarrete, procurador judicial de la compañía BAYER S.A.; en contra de la sentencia de mayoría de 14 de noviembre de 2019, a las 11h07, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00430 (acumulados), propuesto por la compañía actora, en contra de las Resoluciones No. SENAE-DDQ-2018-0498-RE, del 24 de agosto de 2018; SENAE-DDQ-2018-0504-RE, de 28 de agosto de 2018; SENAE-DDQ-2018-0500-RE, de 24 de agosto del 2018; SENAE-DDQ-2018-0541-RE, de 6 de septiembre del 2018; SENAE-DDQ-2018-0578-RE, de 27 de septiembre 2018; SENAE-DDQ-2018-0669-RE, de 9 de noviembre de 2018; y SENAE-DDQ-2018-0673-RE, de 13 de noviembre de 2018; emitidas por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), que declaró sin lugar los reclamos administrativos de impugnación a los aforos físicos realizados a la importación de la mercancía *REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES*.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió rechazar la demanda presentada por el doctor Gabriel Fernando Pinto Navarrete, en su calidad de Procurador judicial y como tal, representante legal de la compañía BAYER S.A. y declaró la legitimidad de las resoluciones No.

SENAE-DDQ-2018-498-RE de 24 de 08 del 2018, DDQ-2018-504-RE de 28 de 08 del 2018, DDQ-2018-500-RE de 24 de 08 del 2018, DDQ-2018-541-RE de 06 de 09 del 2018, DDQ-2018-0578-RE de 27 de 09 del 2018, DDQ-2018-0669-RE de 09 de 11 del 2018, y DDQ-2018-0673-RE de 13 de 11 del 2018, emitidas por el Director Distrital de Quito del SENAE, que declaró sin lugar los reclamos administrativos de impugnación al aforo físico No. 059-2018-EI, 061-2018-EI, 062-2018-EI, 064-2018-EI, 071-2018-EI, 087-2018-EI y 085-2018-EI, realizado a la importación de la mercancía *REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES*°, amparada en los refrendos No. 055-218-10-00210622, 055-2018-10-00210499, 055-2018-00191193, 055-2018-10-00191030, 055-2018-10-00256345, 055-2018-10-00383415, 055-2018-10-00383500.

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

1.2.1 Auto de 30 de junio de 2020, a las 13h00, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto, por el caso 2, por falta de motivación de la sentencia y, a su vez, por el caso 5, por el vicio de errónea interpretación, de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de fecha 12 de marzo del 2014, caso 1989-12-EP, y por la falta de aplicación de los arts. 76, numeral 7, literal l de la Constitución, 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud.

1.2.2 El economista Xavier Eduardo Garay Mauchy, Director Distrital de Quito del SENAE, en la contestación del recurso de casación señala que la fundamentación del recurrente respecto del caso segundo del art. 268 del COGEP, no es pertinente, por cuanto pretende que se revise la valoración de la prueba pericial, lo cual es inadmisibile. Asimismo, respecto del caso quinto, argumenta que el Tribunal *A quo* si aplicó las normas legales invocadas, desvaneciéndose el fundamento por esta causal. Finalmente, respecto de la alegada errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-2014-SEP-CC, la Corte Nacional con posterioridad ya dictó una nueva sentencia, con la motivación y consideraciones respectivas que fueron a favor de la teoría del SENAE. Por las consideraciones expuestas se solicita negar el recurso interpuesto.

1.2.3 Sorteo de la causa número 17510-2018-00430, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 21 de diciembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 18 de febrero de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 25 de febrero a las 9h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 Problema jurídico planteado.-

CASO 2: Falta de motivación;

CASO 5: Errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de fecha 12 de marzo del 2014, caso 1989-12-EP, y falta de aplicación de los arts. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución, 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud; al amparo del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso.- Sobre el requisito de motivación: Que del numeral "7.4.3° del fallo, referente a la sentencia dictada por la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC, el Tribunal *A quo* al momento de dictar sentencia, debía realizar la interpretación de esta sentencia y evidenciar que el objeto de la Litis se centraba en un caso de identidad fáctica al resuelto por la Corte Constitucional, referente a la contradicción existente entre la Institución Aduanera que califica al producto importado como *suplemento alimenticio*° y el Ministerio de Salud Pública que califica a dicho producto como

^a *medicamento*°, contradicción que violenta el principio de seguridad jurídica, hechos que son analizados en el citado fallo de la Corte Constitucional. Que en el apartado ^a 7.4.4.2°, el Tribunal validó la información utilizada en una presentación comercial para ratificar que el producto importado por la compañía era un ^a *suplemento alimenticio*°, dejando de lado que el informe que realizó la perito Liliana Naranjo, tuvo como fuente el Registro Sanitario y demás normas farmacológicas que dejaban en evidencia la naturaleza del producto importado, sin embargo, se desconoció la calidad de medicamento que le otorgó el ARCSA al producto objeto de la controversia. Que si la naturaleza de un producto se podría verificar de la simple información que se encuentra contenida en la presentación comercial, no fuere necesario que exista el Ministerio de Salud, porque bastaría que los productos en su presentación mencionen que son ^a *medicamentos*° para que dicha información sea validada. Que de la sentencia se evidencia que el Tribunal resuelve la controversia sin plantear una solución razonable al conflicto planteado, como se observa de los apartados séptimo y octavo, esta sería la aplicación del principio de coordinación que debe existir entre el Ministerio de Salud Pública y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Que el Tribunal refiere a una transcripción de normas y preceptos jurídicos; mas no a un análisis de los hechos, los fundamentos de derechos y sobre todo de las pruebas aportadas por las partes como determinantes para llegar a una sentencia definitiva. Que la sentencia se encuentra indebidamente motivada, al no existir un razonamiento fáctico y jurídico que conduzca a concluir que solo por supuesta información constante en la presentación comercial del producto en controversia, esta condición le ubicaría en la subpartida 2106.90.73.00. Que la sentencia en su parte dispositiva es defectuosa e insuficiente, convirtiéndose en una arbitrariedad del Tribunal, el existir una afirmación realizada con información no contrastada y que hace alusión a una presentación comercial, que jamás podría haber sido sustento de los actos impugnados, debido a que no refleja la naturaleza del producto importado. Que para desechar la alegación sobre la falta de análisis en la resolución impugnada, sobre el error de hecho y derecho incurrido al trasladar al producto en controversia a una partida arancelaria diferente a ^a *medicamentos*°, pasó por alto el criterio técnico emitido por el ARCSA, los pronunciamientos del procurador General del Estado para calificar al producto ^a *REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES*° y especialmente la interpretación vinculante de la Corte Constitucional en referencia al cumplimiento del principio de coordinación entre las instituciones públicas. Que el Tribunal consideró que el informe pericial de la Dra. Liliana Naranjo, no podía ser utilizada porque no efectuaba un análisis merceológico, pero si validó y sustentó su fallo en la información utilizada por el SENAE consistente en una información no verificada. Que se dicta un fallo carente de lógica y coherencia entre las normas, los hechos y la decisión del caso vulnera el derecho a recibir decisiones motivadas. Que este vicio es determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues de haber cumplido con el deber de motivar, el resultado hubiese sido aceptar la demanda y clasificar al producto ^a *REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C*

+ *ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES*° en la partida No. 3004.50.10.00.-

Sobre la errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC y la falta de aplicación del art. 76, numeral 7, literal l) de la Constitución y de los arts. 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud: Que la falta de aplicación del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución se produce al momento que el Tribunal pasa por alto que la Constitución establece que todas las personas tienen derecho a la defensa. Que la compañía recurrente, a través de la resolución adoptada por el Tribunal, está sufriendo una clara vulneración al debido proceso y por tanto a la seguridad jurídica. Que la inobservancia de las normas constitucionales, como lo es la motivación de los fallos, hacen que se deje a BAYER en indefensión al no poder comprender los motivos por los cuales el Tribunal ha adoptado determinar que *REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVESCENTES*° es clasificado como suplemento alimenticio, a pesar de que en la sentencia se dio a conocer el contenido del informe pericial realizado por la Dra. Liliana Naranjo sobre el análisis químico-farmacéutico y del registro sanitario del producto en controversia, el cual dejaba en evidencia su clara calificación como medicamento. Que la falta de motivación del Tribunal causa una errónea interpretación de la sentencia No. 035-14-SEP-CC, misma que resuelve un caso cuyo objeto de discusión resulta ser el mismo que BAYER ha planteado en el presente caso. Que la sentencia a la que se hace alusión *deja sin efecto*° la sentencia dictada por el Tribunal de instancia dentro del juicio No. 102-2011, por considerar que ha vulnerado el debido proceso, los derechos de las partes y la motivación, así como los derechos a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica. Que la interpretación realizada por el Tribunal *A quo*, es distante de los principios constitucionales especificados. Que el producto en controversia debía ser considerado como un medicamento, porque en la Sentencia Constitucional No. 034-14-SEP-CC, la controversia no se circunscribía en validar quien realiza el proceso de determinación en reconocimiento de las competencias de la institución aduanera, sino que el Juzgador debía encontrar una solución al respecto a la determinación del tipo de producto del que se trata, que de forma inequívoca hubiere realizado el Tribunal si aplicaba el art. 259 de la Ley Orgánica de Salud, para considerar al producto como medicamento. Que esta falta de aplicación da como efecto la falta de aplicación del art. 137 del mismo cuerpo legal, lo cual provocó que el Tribunal no considere el hecho que el registro sanitario emitido por el Ministerio de Salud mediante el cual califica al producto como *medicamento*°, no constituye una mera formalidad, sino que certifica su calidad y eficacia, con lo que se garantiza el derecho a la salud de los consumidores, criterio que es concordante con la sentencia No. 035-14-SEP-CC. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia recurrida.

2.5 Contestación del recurso de casación.- El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador en la contestación al recurso planteado argumenta que respecto a la causal segunda alegada respecto del

numeral ^a 7.4.3° de la sentencia, el recurrente solo señala el inicio del texto de dicho numeral, intentando tergiversar el correcto análisis y desarrollo de la sentencia en esta parte, la cual está debidamente motivada. Que el recurrente señala el numeral ^a 7.4.4.1° y ^a 7.4.4.2° de la sentencia, sin embargo, su fundamentación no es pertinente, ni la causal invocada, por cuanto pretende que se revise la valoración de la prueba pericial, pretensión que es inadmisibles. Que los fallos que corroboran la motivación son los No. 17510-2016-00310 y 102-2011. Que la institución aduanera ejerce su potestad estatal en las competencias y facultades que le son atribuidas, de tal manera que no se ha desconocido atribuciones de otras instituciones del Estado. Que la coordinación debe sustentarse en las funciones y atribuciones de cada institución, tal es así, que el Ministerio de Salud ha calificado los productos como medicamentos dentro de sus competencias, para efectos del ámbito de Salud, mientras que la Administración Aduanera determina la clasificación arancelaria. Que la discrepancia nace de la falta de cumplimiento del importador en acogerse a esas atribuciones de cada institución, es decir, luego de obtener los requisitos de otras instituciones del estado, declarar y pagar los tributos al comercio exterior en la partida singularizada que corresponde de acuerdo a las propiedades del producto. Que la sentencia recurrida cumple con el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, habiendo sido emitida en base a las pruebas de las partes y base legal respectiva, cumpliendo con el debido proceso y motivación. Sobre la alegada falta de aplicación del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución y de los arts. 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud, argumenta que el recurrente incurre en una equivocación que termina siendo motivo para la inadmisión del recurso por esta causal. Que el Tribunal *A quo* si aplicó las normas legales invocadas por el recurrente en el considerando séptimo, numeral ^a 7.4.4.3° y considerando octavo, numeral ^a 8.3.2° del fallo recurrido, desvaneciéndose el fundamento por esta causal. Sobre la alegada errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-2014-SEP-CC, la misma no tiene asidero en esta causa, pues su contenido, desde su fundamento hasta su pretensión se refiere a una sentencia de la Corte Constitucional sin mencionar que la Corte Nacional con posterioridad ya dictó una nueva sentencia, con la motivación y consideraciones respectivas que fueron a favor de la teoría del SENAE. Que por las consideraciones expuestas se solicita negar el recurso interpuesto.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 25 de febrero de 2022, a las 09h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Pamela González Martínez, procuradora judicial de la compañía BAYER S.A. (parte actora) y, por la contraparte, la abogada María Fernanda Morales Alarcón, en calidad de procuradora judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a Art. 268.- CASOS.- *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 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 (1/4) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.*

El caso 2, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de las siguientes formas: i) por defectos en la estructura del fallo, que se da por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; ii) por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles y, iii) Por falta de motivación.

El caso 5 tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia; para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 Luis Armando Tolosa Villabona, en lo referente a la errónea interpretación manifiesta que: ^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.*° (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

Sobre la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ^a *1/4 el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica*1/4° . (Murcia Ballén, Humberto,. 2005,

Recurso de Casación Civil, Bogotá Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas:

SENTENCIA No. 035-14-SEP-CC DE FECHA 12 DE MARZO DEL 2014

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 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 considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”

LEY ORGÁNICA DE SALUD

“Art. 137.- Están sujetos a la obtención de notificación sanitaria previamente a su comercialización, los alimentos procesados, aditivos alimentarios, cosméticos, productos higiénicos, productos nutracéuticos, productos homeopáticos, plaguicidas para uso doméstico e industrial, y otros productos de uso y consumo humano definidos por la Autoridad Sanitaria Nacional, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización y expendio. Están sujetos a la obtención de registro sanitario los medicamentos en general en la forma prevista en esta Ley, productos biológicos, productos naturales procesados de uso medicinal, productos dentales, dispositivos médicos y reactivos bioquímicos de diagnóstico, fabricados en el territorio nacional o en el exterior, para su importación, comercialización, dispensación y expendio. Las donaciones de productos señalados en los incisos anteriores, se someterán a los requisitos establecidos en el reglamento que para el efecto dicte la autoridad competente.”

“Art. 259.- Para efectos de esta Ley, se entiende por: (1/4) Medicamento.- Es toda preparación o forma farmacéutica, cuya fórmula de composición expresada en unidades del sistema internacional, está constituida por una sustancia o mezcla de sustancias, con peso, volumen y porcentajes constantes, elaborada en laboratorios farmacéuticos legalmente establecidos, envasada o etiquetada para ser distribuida y comercializada como eficaz para diagnóstico, tratamiento, mitigación y profilaxis de una enfermedad, anomalía física o síntoma, o el

restablecimiento, corrección o modificación del equilibrio de las funciones orgánicas de los seres humanos y de los animales. Por extensión esta definición se aplica a la asociación de sustancias de valor dietético, con indicaciones terapéuticas o alimentos especialmente preparados, que reemplacen regímenes alimenticios especiales.^o

3.4 Corresponde realizar el análisis de los yerros alegados, señalando que el resultado no necesariamente significa que esta Sala se encuentre de acuerdo o en desacuerdo con el razonamiento realizado en instancia, pues exclusivamente lo que compete a esta Sala es verificar la ocurrencia de un yerro bajo la fundamentación alegada y la técnica casacional específica del mismo, respecto al fallo recurrido y su contenido. Así, en primer lugar pronunciarse respecto del caso 2 del art. 268 del COGEP:

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

3.4.2 Cuando el recurso se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del COGEP, el recurrente tiene la obligación de señalar con precisión él o los vicios que en su criterio habrían determinado la causal invocada, delimitando el ámbito de acción del Tribunal de Casación.

3.4.3 De la revisión de la sentencia de mayoría se ha podido observar que el Tribunal *A quo*, parte del objeto de la controversia de establecer si son procedentes las impugnaciones de la parte actora, en el sentido de que se deje sin efecto las resoluciones impugnadas emitidas por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y, en consecuencia, se ratifique la subpartida arancelaria declarada por la actora. En el considerando SEPTIMO y sus numerales realiza un amplio análisis de la causa en estudio; refiriéndose a la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios; a las facultades de la Administración Aduanera y a la facultad determinadora del SENAE.

3.4.4 En el considerando 7.4, y sus numerales analiza la competencia de la autoridad aduanera para reclasificar una mercancía; y de realizar un control concurrente de las mercancías importadas, conforme lo disponen los arts. 212 y 144 del COPCI; detallando la sentencias de la Corte Nacional de Justicia que señalan la facultad del SENAE para clasificar arancelariamente una mercancía. En el considerando 7.4.3 establece que para determinar la naturaleza de las mercancías controvertidas, como medicamento o suplemento alimenticio, y por ende su correcta clasificación arancelaria por la aduana, es preciso remitirse a la prueba practicada, así detalla los informes periciales practicados dentro del

proceso por los peritos Dra. Liliana Naranjo Balseca e Ing. Efraín Tamayo Duque; estableciendo que el ^a 1/4 informe pericial sustentado en la audiencia de juicio por parte de la Dra. Liliana Naranjo Balseca 1/4 su contenido no refiere a clasificación arancelaria de la mercancía ^a REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVECENTES ^o, pues su análisis se refiere al registro sanitario, además no indica la fuente de información de dicha mercancía provenga del fabricante ni adjunta documentos conexos de respaldo, por lo que, dicho informe no proporcionó elementos técnicos para determinar la clasificación arancelaria de la mercancía controvertida, debiendo recalcar no obstante, que la referida profesional al defender su informe pericial ha indicado que la mercancía en controversia si contiene entre sus componentes vitaminas^o. Respecto al otro informe señala que ^a 1/4 el Ing. Efraín Tamayo Duque (foja 293 a 300) si proporciona elementos técnicos para determinar la clasificación arancelaria de la mercancía controvertida, por las siguientes razones: Se hace constar los antecedentes, el objetivo de la pericia, base técnica y de información, Información general, en la identificación del producto, dentro de éste, se describe la composición, las indicaciones, presentación comercial, cuya fuente de información es la presentación comercial del producto ^a REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVECENTES^o, hace referencia a la presentación comercial del producto, a normativa legal pertinente con el caso, trata sobre la clasificación arancelaria, revisión del expediente, 1/4^o. (El subrayado es de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.4.5 En el considerando 7.4.4.2 señala que para la clasificación arancelaria en aplicación de las Reglas generales para la interpretación de la nomenclatura arancelaria común - NANDINA, particularmente las reglas 1 y 6; y, ^a 1/4 tomando en cuenta que los componentes de la mercancía controvertida contenido en los actos de aforo físico 1/4 y concordantes con el informe del perito Ing. Efraín Tamayo Duque, se tiene que, la mercancía ^a REDOXON DOBLE ACCIÓN VITAMINA C + ZINC COMPRIMIDOS EFERVECENTES ^o, posee VITAMINA C + ZINC, que como tal se excluye de la partida 30 relativa a productos farmacéuticos, donde se considera como medicina ^a las preparaciones nutritivas para administración intravenosa^o y excluye a ^a los alimentos dietéticos, alimentos enriquecidos, alimentos para diabéticos, complementos alimenticios, bebidas tónicas y el agua mineral^o, siendo que, los productos alimenticios de diversa índole tienen partidas específicas, en este caso, por tratarse de suplementos alimenticios, compuesto por vitaminas y minerales, la sub partida aplicable es la 2106.90.73, que se refiere a los ^a complementos y suplementos alimenticios^o que tengan como ingrediente principal una o más vitaminas^o. Con este análisis determinan los jueces de instancia que la actuación del SENAE en las resoluciones impugnadas cumplió con la motivación en armonía con el Art. 81 del Código Tributario, en tal virtud deciden rechazar la demanda presentada por la compañía BAYER S.A.

3.4.6 Como consecuencia de la revisión del fallo íntegro y de la transcripción realizada, se concluye que la sentencia recurrida cumple con los requisitos formales exigidos por la ley, esto es, la obligación de motivar su decisión pues contiene la relación circunstanciada de los hechos apreciados y evaluados y la subsunción de éstos a las normas de derecho que a su criterio debió aplicarse en el caso concreto.

En este punto es importante señalar que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021 establece que: *“¼ esta Corte se aleja de forma explícita y argumentada de su jurisprudencia relativa al test de motivación, con arreglo al artículo 2.3 de la LOGJCC. Y, a continuación, se establecen pautas para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación a partir de la sistematización de su jurisprudencia reciente través de la presente sentencia. (¼) tras alejarse de su jurisprudencia relativa al test de motivación, no es dable que esta Corte establezca una nueva lista de parámetros en reemplazo de la del test: no cabe formular un nuevo test. Lo que sí es necesario, y se hace en esta sentencia, es guiar el razonamiento judicial mediante las presentes pautas jurisprudenciales, basadas en la sistematización de la jurisprudencia reciente de esta Corte, pautas que naturalmente están abiertas a desarrollos futuros”*; determinando que para examinar un cargo de vulneración de la garantía de la motivación, se debe atender al siguiente criterio rector: una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, integrada por: (i) una fundamentación normativa suficiente, y (ii) una fundamentación fáctica suficiente; y que la estructura mínima de argumentación: i) enunciar en la sentencia las normas o principios jurídicos en que se fundamentaron [los juzgadores]; ii) enunciar los hechos del caso; y, iii) explicar la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho.

3.4.7 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, no evidencia que la sentencia de instancia adolezca de motivación, pues se evidencian las razones que sostienen la conclusión a la que llegó el tribunal A quo, por lo que no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista. Es importante resaltar que se percibe que el casacionista considera que el análisis del tribunal A quo no es el correcto, sin embargo, esto no constituye *per se*, falta de motivación, si se encuentra subsumido el hecho al derecho.

3.5 Respecto al caso 5 del art. 268 del COGEP, es necesario iniciar el análisis respectivo, verificando los hechos probados en instancia, para poder establecer si la sentencia emitida por los jueces A quo riñe con el derecho (error in iudicando), así se procederá a verificar que sobre tales hechos probados, el juzgador haya aplicado correctamente las normas legales que corresponde y, que ha existido una violación directa de la norma sustantiva, sea por falta de aplicación, errónea interpretación o

aplicación indebida de normas de derecho.

3.5.1 Constan como hechos probados en el fallo recurrido los siguientes: 1. Que el producto REDOXON DOBLE ACCIÓN, cumple con la Nota explicativa de la partida 3004, es decir, que es un complemento alimenticio que contiene vitaminas o sales minerales que se destinan a conservar el organismo en buen estado de salud y no tiene indicaciones relativas a la prevención o tratamiento de una enfermedad; 2. Que el producto REDOXON DOBLE ACCIÓN se excluye de la partida 30 relativa a productos farmacéuticos, donde se considera como medicina ^a las preparaciones nutritivas para administración intravenosa^o y excluye a los ^a alimentos dietéticos, alimentos enriquecidos, alimentos para diabéticos, complementos alimenticios, bebidas tónicas y el agua mineral^o; 3. Que la subpartida que le es aplicable a este producto, es la 2106.90.73 que se refiere a los complementos y suplementos alimenticios que tengan como ingrediente principal una o más vitaminas; 4. Que el actor no ha logrado desvirtuar la legitimidad de la resolución impugnada.

3.5.2 Bajo estos hechos probados en instancia, se procede a analizar los vicios reprochados, así respecto a la errónea interpretación de la sentencia de la Corte Constitucional No. 035-14-SEP-CC de fecha 12 de marzo del 2014, se observa que el Tribunal de instancia si bien menciona la sentencia No. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014 emitida por el Pleno de la Corte Constitucional, y detalla parcialmente lo determinado en la parte resolutive de la misma; no la aplica y por tanto no puede existir errónea interpretación, pues únicamente hace referencia a ella para explicar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del recurso nro. 102-2011 emitió sentencia como consecuencia de aquella (035-14-SEP-CC); mas no procede a aplicarla al caso concreto, sino que la utiliza de forma referencial; consecuentemente no se configura la errónea interpretación alegada.

3.5.3 Respecto a la falta de aplicación del art. 76.7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y arts. 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud:

1. Respecto a la falta de aplicación del art. 76 numeral 7, literal l) de la Constitución, que se refiere a la motivación, esta Sala ya se pronunció al respecto.
2. Por otro lado, esta Sala no encuentra cómo la aplicación de los arts. 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud, puedan incidir en la decisión de la causa, pues en instancia se encuentra probado que REDOXON DOBLE ACCIÓN es un suplemento alimenticio conforme lo ha afirmado el tribunal A quo en su análisis, y

ese hecho probado no puede volver a valorarse dentro de este recurso extraordinario. Adicionalmente, no se ha controvertido si el producto está sujeto a la obtención de notificación sanitaria previo a su comercialización o a la obtención de un registro sanitario como para que se afirme que el art. 137 de la Ley Orgánica de Salud debía aplicarse y, finalmente si el producto es un suplemento alimenticio como se corrobora de los hechos probados, la definición de medicamento incluso de haberse aplicado, no surtiría efecto alguno. Por estos motivos se rechaza el vicio reprochado, pues no se configura la falta de aplicación de los arts. 137 y 259 de la Ley Orgánica de Salud, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

3.6 Finalmente, es necesario dejar en claro que esta Sala se encuentra avocada a conocer el fallo de instancia en su contenido y de conformidad con los yerros alegados y fundamentados por las partes procesales, y su resultado no implica necesariamente, que esta Sala comparta el razonamiento de los jueces de instancia.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría de 14 de noviembre de 2019, a las 11h07, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2018-00430 (acumulados).

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

168943417-DFE

Juicio No. 09501-2018-00238

**JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL
(PONENTE)****AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 4 de febrero del 2022,
las 15h34. **Vistos.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el señor Raúl Ávila Orces, gerente general y representante legal de la compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUECARSA; en contra de la sentencia de mayoría de 17 de enero de 2019, a las 15h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00238, propuesto por la compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUECARSA, por valores pagados indebidamente en las Liquidaciones Nos. 34320638, 34320659, 34333765, por concepto de multa por falta reglamentaria.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió declarar sin lugar la demanda de pago indebido presentada la compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUECARSA, en contra del Director Distrital de Quito del SENA E.

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

1.2.1 Auto de 02 de mayo de 2019, a las 15h02, dictado por el doctor Wilman Gabriel Terán Carrillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad parcial del recurso de casación interpuesto por compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUECARSA, exclusivamente por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del art. 311

del Código Tributario, hermanando con la indebida aplicación del art. 122 *ibídem*; y por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por el vicio de falta de motivación de la sentencia recurrida.

1.2.2 Sorteo de la causa número 09501-2018-00238, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.3 Auto de 18 de octubre de 2021 dictado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 27 de octubre de 2021, a las 11h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 Problema jurídico planteado.- CASO 5 y 2: El recurrente considera que en la sentencia objeto

del recurso de casación el Tribunal de instancia incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 311 del Código Tributario hermanando con la indebida aplicación del art. 122 del mismo cuerpo legal; al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP. A su vez, considera que se incurre en el vicio de falta de motivación de la sentencia, vulnerando los arts. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución y 89 del COGEP; al amparo del caso 2 del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señalando que en el presente caso existió una falta de aplicación del art. 311 del Código Tributario, el cual señala que *“^{1/4}Las normas tributarias punitivas, solo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme las reglas del derecho penal común^{1/4}”*; Que en el punto *“7.7° y 7.6°* de la sentencia de instancia, la Sala en su desarrollo de la decisión asocia la aplicación de normas del pago indebido con la procedencia exclusiva del pago de tributos, analizando únicamente el art. 122 del Código Tributario e inobservando las normas nacionales acusadas en el presente recurso, las cuales determinan la viabilidad del pago indebido; Que de conformidad con el art. 311 del Código Tributario, el SENAЕ no podría cobrar y por lo tanto, debería devolver los valores pagados indebidamente, ya que los mimos fueron cobrados cuando la sanción había sido derogada por la propia Administración Aduanera mediante la Resolución No. SENAЕ-DGN-2016-0762-RE de 21 de septiembre de 2016, en aplicación del principio de favorabilidad contenido en el artículo mencionado; Que de lo dispuesto en el art. en mención se desprende que la única posibilidad de aplicación retroactiva de una norma punitiva procede cuando suprima infracciones o establezca sanciones más benignas; Que en el presente caso, al haberse suprimido las obligaciones cuyo cumplimiento configuraba la comisión de la infracción, no cabe la aplicación de sanción alguna, por cuanto la norma posterior eliminó el elemento necesario para la configuración de la falta reglamentaria por la que fue sancionada la compañía recurrente; Que la postura sobre la aplicación del principio de favorabilidad ha sido mantenida en línea jurisprudencial (sentencias dictadas dentro de los juicios No. 09501-2017-00410 y No. 09501-2017-00730), en casos en los que el SENAЕ ha impuesto sanciones y las cobra sobre las obligaciones contenidas en los numerales 2 y 3 del art. 3 de la Resolución No. SENAЕ-DGN-2013-0488-RE, que posteriormente fueron derogadas mediante Resolución No. SENAЕ-DGN-2016-0762-RE; Que dicha jurisprudencia confirma la aplicación del principio de favorabilidad, señalando la improcedencia de cobro de la obligación, incluso de oficio; Que el Tribunal *A quo* basó su sentencia en el art. 122 del Código Tributario, lo cual se evidencia en los considerandos *“7.6° y 7.7°* del fallo recurrido, pues de conformidad con tal artículo, la Sala ha señalado la imposibilidad de la presentación de un reclamo de pago indebido, en el caso de una multa, afirmando que las peticiones

de pago indebido caben únicamente cuando se trata de tributos indebidamente pagados, arribando a la conclusión de que tampoco proceden contra sanciones pecuniarias en general; Que a criterio de los jueces de instancia, no existe medio jurídicamente procedente que determine la posibilidad de la presentación de una reclamación por pago indebido; Que por lo tanto, la Sala no debió mencionar el art. 122 del Código Tributario, debido a que el objeto de la presente causa, se determinó en el numeral "7.2°" de la sentencia, estableciendo la procedencia del principio de favorabilidad contenido en el art. 311 del mismo cuerpo legal; Que como consecuencia trascendental del vicio en la decisión, se procedió a declarar sin lugar a la demanda presentada por el recurrente, pues de haberse aplicado el principio de favorabilidad, el Tribunal hubiese arribado a la conclusión de que el pago de las obligaciones contenidas en los numerales 2 y 3 del art. 3 de la Resolución No. SENAE-DGN-2013-0488-RE, que posteriormente fueron derogadas mediante Resolución No. SENAE-DGN-2016-0762-RE se consideran como un pago indebido, lo que hubiese llevado a la Sala a declarar con lugar la demanda presentada; Que adicionalmente, debido a la indebida aplicación del art. 122 del Código Tributario, el Tribunal arribó a la errada conclusión de que únicamente se puede presentar un reclamo por pago indebido frente a tributos. Sobre el vicio de falta de motivación de la sentencia recurrida, el casacionista sostiene que aquel vicio, vulneró el debido proceso en su dimensión material en cuanto a la motivación de la sentencia, así como también los derechos a la tutela judicial efectiva, por cuanto se ha violado el derecho constitucional a una resolución fundada en derecho, es decir, una resolución razonable, comprensible y lógica; Que también se ha vulnerado la seguridad jurídica, faltando el respeto a las garantías básicas del debido proceso contenidas en la Constitución, puesto que la debida motivación de las resoluciones es una garantía, que versa en que las resoluciones deben contener normas o principios jurídicos explicando la pertinencia de su aplicación con los antecedentes de la controversia que forma parte del objeto de la Litis en concordancia con el art. 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución y el art. 89 del COGEP; Que la Corte Constitucional en la Sentencia No. 108-13-SEP-CC ha indicado que para que exista motivación, es necesario que la decisión sea razonable, lógica y comprensible; Que la sentencia recurrida no cumple con el requisito de motivación, por cuanto en su fundamentación se han tomado decisiones que no cumplen con el precepto razonable y lógico, específicamente en cuanto al numeral "7.7°" de la sentencia de instancia, pues la Sala llega a la conclusión de que no cabe pago indebido sobre multas, sin embargo, no aplica la norma jurídica legal que señale la pertinencia de tal alegación respecto de la obligación de aplicación del principio de favorabilidad que se utilizó para realizar el reajuste de valor, lo cual hace que tal conclusión carezca del primer requisito de razonabilidad jurídica y por lo tanto, de motivación; Que la Sala analizó otros puntos sobre los cuales debió primar el análisis de la sentencia, previo a determinar su procedencia, por ende, la conclusión no guarda coherencia con la decisión a la que el Tribunal llegó en el punto "7.7°" del fallo; Que por lo expuesto, se solicita casar la sentencia objeto del presente recurso de

casación.

2.5 Contestación del recurso de casación.- El Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador no presenta contestación alguna al recurso de casación propuesto por la compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUECARSA.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 27 de octubre del 2021, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Oscar Stalin Guerrero Cortez en calidad de procurador judicial de la compañía Bluecargo S.A. (parte actora) y, por la contraparte, la abogada Dayana Urdánigo Palma en calidad de procuradora judicial del SENAE, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos e hicieron uso de su derecho a la réplica, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 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; 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto°.*

El caso 2, se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de dos formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y por falta de motivación.

El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley y de configurarse el yerro jurídico de la sentencia, ésta debe ser corregida. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en

la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en: *“¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ °.* (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez C. Ltda., pág. 327);

Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste *“¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla°;* (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador

*“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes **garantías básicas**:*

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.°

Código Orgánico General de Procesos

*“Art. 89.- **Motivación.** Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se*

funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.^o

Código Tributario

***Art. 311.- Irretroactividad de la ley.-** Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.^o*

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

3.4 Corresponde en primer lugar pronunciarse respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP:

3.4.1 La motivación está entendida doctrinariamente como ^a *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional^o* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363); por lo que su falta constituiría una violación de una garantía constitucional que acarrearía la nulidad del acto.

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

3.4.2 Motivar es explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos

controvertidos, sin que sea requisito que esta sea extensa, basta con que se pueda comprender la subsunción de los hechos al derecho. Así también lo ha expresado la Corte Constitucional del Ecuador: *“La motivación corresponde entonces a la obligación de las autoridades públicas de dar cuenta de los fundamentos fácticos y jurídicos de sus decisiones. No obstante, este requisito constitucional no establece modelos ni exige altos estándares de argumentación jurídica; al contrario, contiene únicamente parámetros mínimos que deben ser cumplidos. En ese sentido, una violación del artículo 76 numeral 7 literal 1) de la CRE ocurre ante dos posibles escenarios, con iguales efectos: 1. La insuficiencia de motivación, cuando se incumplen alguno de los criterios que nacen de la propia Constitución como son la enunciación de las normas y la explicación de la pertinencia de su aplicación al caso concreto; y 2. La inexistencia de motivación, siendo esta una ausencia completa de argumentación de la decisión. En tal sentido, la inexistencia constituye una insuficiencia radical que impide tener un argumento mínimo necesario para considerar motivada una sentencia.”* (Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 1320-13-EP/20, de 20 de mayo del 2020).

3.4.4 En el presente caso, es necesario partir del objeto de la controversia (considerando 5.3), el cual fue establecido conjuntamente con las partes procesales en la audiencia preliminar: *“Determinar si el pago realizado por RAUL AVILA ORCES, en su calidad de GERENTE y por tanto Representante Legal de la compañía BLUE CARGO ECUADOR S.A. BLUCARSA, en concepto de multa, deviene en indebido”*.

3.4.5 El Tribunal de instancia afirma que la parte actora no practicó prueba alguna en la audiencia; y, en el considerando 7 señala las normas constitucionales y legales que se aplican a la controversia jurídica y los argumentos de la actora para seguidamente establecer que al no presentar prueba el actor, el Tribunal no puede hacer ningún análisis de prueba; por lo que analiza en su conjunto las pruebas practicadas por la parte demandada en la audiencia de juicio y luego de valorarlas, arriba a una decisión. En el considerando 7.5 señala que la pretensión de la parte actora es que en sentencia se disponga la devolución de los valores pagados indebidamente, por concepto de multa, ya que el requisito por cuya omisión fue sancionada su representada, fue suprimido, es decir que ese requisito estaba vigente al momento de la imposición de la sanción, pero no lo estaba al momento de la orden de cobro y consecuentemente, se proceda a anular las liquidaciones; en tal virtud el Tribunal juzgador en el considerando 7.6 y siguientes señala que en el art. 122 del Código Tributario, se considera como pago indebido, *“1/4 el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.”*; que

de dicha disposición se determina que por mandato expreso de la ley, el reclamo o la acción de pago indebido cabe únicamente cuando se trata de tributos indebidamente pagados, mas no de multas o sanciones pecuniarias en general, aun, en el evento de que fuere verdad que dichas multas hayan sido pagadas sin existir motivo o en forma indebida, pues, la norma transcrita en ningún momento considera que el pago indebido se configura cuando de por medio se encuentre el pago de multas, sino exclusivamente se refiere al pago realizado por concepto de tributos; detalla que dicho criterio ha sido adoptado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el fallo No. 158-2009, publicado en la Edición Especial del Registro Oficial No. 261 de 12 de marzo del 2012 y el 132-2012.

3.4.6 Esta Sala no advierte que exista falta de motivación, ya que el fallo de instancia se pronunció respecto al objeto de la prueba, analizando las normas jurídicas que son el fundamento de su fallo y con relación directa al objeto de la controversia fijado, pues se ha verificado que la sentencia recurrida cumple con la lógica; existe coherencia entre las premisas, el objeto de la controversia y las conclusiones que condujeron a la decisión plasmada en la misma y, por tanto no se han violentado el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República ni el art.89 del COGEP.

Lo que esta Sala ha podido constatar del recurso de casación contrastado con el fallo recurrido, es que existe inconformidad del casacionista con el razonamiento del tribunal de instancia, con el criterio jurídico de los jueces A quo; sin embargo, como ya se ha reiterado por esta Sala en un sinnúmero de procesos, esto no configura la falta de motivación.

3.4.7 En virtud del análisis que antecede esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, concluye que no se ha configurado el caso 2 del art. 268 del COGEP, denunciado por el casacionista.

3.5 Respecto al análisis del caso 5 del art. 268 del COGEP dentro del cual se alega falta de aplicación del art. 311 y errónea interpretación del art. 122 del Código Tributario, se debe partir de los hechos probados. En la sentencia consta como hecho probado en el numeral 6.1: *“La parte actora no anunció ninguna prueba, por lo que, dentro de la audiencia de juicio NO practicó prueba alguna”*.- Considerando esta situación, los jueces de instancia, atendiendo al objeto de la controversia que se constriñe en determinar si el pago de la multa fue indebido, realizan el análisis del art. 122 del Código Tributario, norma que es llamada a aplicarse cuando la controversia versa sobre si un pago es indebido o no.

Esta Sala no observa que exista una errónea interpretación del art. 122 citado, pues el Tribunal de instancia ha entendido la norma conforme su tenor literal, por lo que no hace falta interpretar dicha

norma, sino simplemente aplicar su contenido que es claro y objetivo, como lo ha realizado efectivamente el Tribunal A quo.- El pago indebido procede respecto del pago de tributos y, de conformidad con el segundo inciso del art. 1 del Código Tributario ^{a 1/4} *entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora*^o, dentro de la definición de tributos no están contempladas las multas.- Por tanto no procede el vicio alegado.

Finalmente respecto a la falta de aplicación del art. 311 del Código Tributario, es necesario precisar que este artículo versa sobre la irretroactividad de las normas tributarias de carácter punitivo, situación que no guarda relación con el objeto de la controversia fijado y analizado en instancia, que es el pago indebido de una multa. Consecuentemente no prospera el vicio alegado.

Para concluir, cabe señalar que en vista de que la parte actora no anunció prueba, no consta en el proceso que exista un pago y tampoco que este sea indebido, como corresponde precisamente en este tipo de controversias.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría de 17 de enero de 2019, a las 15h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2018-00238.

4.2 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No.1452-UATH-2021-DCH de 23 de diciembre de 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL



Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Exts.: 3133 - 3134

www.registroficial.gob.ec

IM/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.