EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2022-00063, J09501-2022-00556, J17510-2023-00081, J17510-2021-00186, J17510-2021-00249

Año II - Nº 459 - 84 páginas
Quito, miércoles 18 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 300-2026

290869887-DFE

Juicio No. 09501-2022-00063

CONJUEZ PONENTE: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 4 de mayo del 2026, las 14h31. Resolución de fácil comprensión

No casar la sentencia, por el caso 4 al no verificarse la violación de los preceptos jurídicos aplicables en la valoración de la prueba, respecto de la glosa ª Gasto por depreciación por diferencia de cálculo $ 12.404,22º, ni por el caso 5, sobre la glosa ª Gasto honorarios profesionales y dietasº casillero 7050 por el valor de 341.400,00, por cuanto la norma invocada art. 11 de la LSS no es relevante en la decisión de la causa, bajo los hechos probados.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los Jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Dionicio Suing Nagua, y por la Conjueza nacional, doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, quien actúa por reemplazo temporal del doctor Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez nacional (e) y ponente, conforme al acta de sorteo del señor Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, fecha 17 de abril de 2026 a las 15h05, dictan sentencia de casación en el proceso No. 09501-2022-00063.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata, por los derechos que representa como procurador judicial, de la compañía MARRIOTT S.A., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 109012021RREC520009, emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, de fecha 04 de noviembre de 2021 (en adelante SRI), que resuelve negar el reclamo administrativo presentado en contra del acta de determinación No. 09202124900495903, emitida por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por TANIA CATALINA JARAMILLO LUZURIAGA C=EC L=QUITO CI 1102750211

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ª 1) Establecer si la parte actora justifica las glosas impugnadas en el libelo de la su demanda: casilla 7050 y 7068 gasto por honorarios profesionales y gasto por depreciación del costo; y, 2) Establecer si existe violación al debido proceso conforme lo alegado en el libelo de la demanda de la parte actora.º

1.3. En sentencia de 21 de septiembre de 2022, las 16h44, el Tribunal de instancia resuelve: ª DECLARAR PARCIALMENTE CON LUGAR LA DEMANDA presentada por la Compañía MARRIOTT S.A., en contra de Directora Zonal Nro. 8 del SRI. En virtud que la sentencia se declara parcialmente, el monto de la caución que consta a fojas 100 del proceso judicial, sujetarse a la nueva liquidación que deberá realizar la Administración Tributaria conforme a esta sentencia, la misma que servirá en primer lugar como abono a la obligación y el restante de existir deberá ser devuelta a la parte actora, conforme lo establece el Art. 324 del COGEPº.

1.4. El ingeniero Yamel Emanuele Cevallos, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 179 a 184 vta.) en contra de la referida sentencia dictada el 21 de septiembre de 2022, las 16h44, mismo que, mediante auto de 5 de diciembre de 2022, las 14h46, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 17 de febrero de 2025, las 11h56, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez nacional, dispuso que el recurrente aclare y complete el recurso, cumplido lo cual, mediante providencia de 17 de marzo de 2025, las 11h59, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente - SRI, por los siguientes casos del artículo 268 del COGEP:

- Gastos por honorarios profesionales contentivo a la casilla 750 por el valor de $ 341.400,00, por el caso quinto por la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social (en adelante LSS); y,

- Gasto por depreciación por diferencia de cálculo $ 12.404,22 (por diferencias de cálculo de vida útil), por el caso cuarto por la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, que llevó a la equivocada aplicación del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185 segunda parte, numeral 1 del COFJ y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 14 de mayo de 2025, las 09h26, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura 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 No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

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

2.5. Por sorteo realizado el 17 de abril de 2026 a las 15h05, por parte del señor Presidente (e) de la Corte Nacional de Justicia, actúa la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, por reemplazo temporal del Juez nacional de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, doctor Gustavo Durango Vela.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día viernes 24 de abril 2026, las 10h00, y su continuación el día lunes 4 de mayo de 2026, a las 10h40, en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El ingeniero Yamel Emanuele Cevallos, Directora Zonal 8 del SRI, en el escrito de casación, con el que aclara y completa, así como en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurren en los siguientes casos del art. 268 del COGEP:

4.1.1. En la glosa ª Gastos por honorarios profesionales contentivo a la casilla 750 por el valor de $ 341.400,00,º acusa el caso 5, por el vicio de falta de aplicación del art. 11 de la LSS, el cual una vez que transcribe los numerales 7.6 a 7.6.3 del fallo, señala que, de su contenido no se encuentra que, el Tribunal A quo haya aplicado lo dispuesto en la precitada norma, de cuyo contenido se entiende como materia gravada a todo ingreso regular susceptible de apreciación pecuniaria, y que en el presente caso, los pagos reconoce la parte actora a sus trabajadores por bonificaciones.

4.1.2. Señala que, el Tribunal de instancia, no aplica dicha disposición legal que señala que la materia gravada se considera a todo ingreso regular, es decir continúo, percibido periódicamente, por el afiliado. Que estamos bajo los presupuestos de dicha disposición legal:

ingreso regular percibido por cada uno de los representantes legales por lo que resulta evidente que el Tribunal debía aplicar el art. 11 de la LSS, pues estamos frente a un ingreso percibido de forma regular y que para efectos tributarios de deducibilidad dicho rubro debió ser aportado al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS).

4.1.3. Refiere que, de haberse aplicado como corresponde el artículo previamente citado habría llegado a la convicción el Tribunal que dicha norma establece que, al ser regular ese ingreso percibido por los representantes legales, éste se circunscribe en materia gravada razón por la cual debía ser aportado al IESS. Por lo antes expuesto se ha evidenciado que el Tribunal a quo omitió en su resolución el art. 11 de la LSS, norma de derecho que era determinante en la parte dispositiva de la sentencia.

4.1.4. En el escrito de aclaración y complementación señala que se aplicó indebidamente el art. 2020 del Código Civil toda vez que dicha disposición legal trae consigo la conceptualización de lo que encierra un mandato y no encierra lo correspondiente a la deducibilidad del gasto que sí lo otorga por su parte la LRTI en su art. 10.9 así como en su art. 11 de la LSS, pues dicho valor percibido regularmente por los representantes legales debía formar parte de la aportación correspondiente a fin de que la compañía se dedujera dicha cantidad del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2016.

4.1.5. Dice que, esta falta de aplicación del art. 11 de la LSS fue determinante en la parte dispositiva de la sentencia emitida por el Tribunal A quo, pues de haberse revisado dicha disposición legal habrían los juzgadores dirimido que para efectos de la deducibilidad del gasto debió haber sido aportado al Seguro Social de acuerdo a lo dispuesto en el art. 10.9 de la LRTI; y, no haber aplicado indebidamente una norma supletoria que es el Código Civil en su artículo 2020 que no tiene injerencia a los tributos, menos aún a su efecto de considerarse dicho rubro un gasto deducible.

4.1.6. Considera importante señalar que sobre esta glosa sólo se constata en la sentencia el análisis a disposiciones legales, no se encuentra en los considerandos 7.6.2. y 7.6.3. algún medio probatorio que haya servido para dar de baja dicho rubro.

4.1.7. En cuanto a la ª Glosa por gasto por depreciación por diferencia de cálculo $

12.404,22º (diferencias de cálculo de vida útil), denuncia la falta de aplicación del art. 164 del COGEP que conllevó a la equivocada aplicación del art. 10 de la LRTI. A partir de que citando el contenido del considerando 7.7 de fallo, identifica como medios de prueba en el que se ha infringido normas de derecho que regulan la valoración de esa prueba, al informe pericial del Econ. Ismael García Romero.

4.1.8. Invoca como precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba que no fue aplicado, al art. 164 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), advirtiendo que la disposición jurídica manda que la prueba deba ser apreciada de acuerdo con las reglas de la sana crítica, siendo en esta la lógica y la experiencia del juzgador la que permite establecer que una prueba lo lleva a dar por cierta una determinada alegación realizada por cualquiera de las partes en el proceso.

4.1.9. Considera una vez que transcribe el numeral 7.7.3 del fallo que, en la sentencia recurrida el Tribunal A quo incurrió en ª aplicar el art. 164 del COGEP en el precepto de sana crítica, pues el Juzgador señala que el perito Econ. Héctor Ismael García Romero reconoció la existencia del comprobante contable por la cantidad de $9.942,29 y asevera que así lo reconoce. No obstante, el perito ha señalado textualmente y así lo sustentó durante la audiencia de juicio en lo que refiere a esta glosaº.

4.1.10. Conforme lo indicado por el Tribunal de instancia, se tiene que, al no existir los mayores contables no se podía verificar que efectivamente se había realizado el reverso sobre dicho rubro, pues el valor glosado ascendía a $ 12.404.22 por lo que al no existir un rubro por el mencionado valor no podía el Tribunal haber considerado los $ 8.942,29 menos aún cuando el perito de la Administración Tributaria había señalado que contablemente esas depreciaciones generadas en el 2013 fueron efectivamente reversadas, más todavía pretender direccionar su decisión por cuanto el concepto de la glosa difería pues ello entonces torna a la falta de convicción que tuvo el Tribunal en decidir y optó en respaldarse en un asiento contable que mencionó el perito contrario que ascendía a la cantidad de $ 8.942,29.

4.1.11. Observa que, el precepto de valoración de prueba invocado (sana crítica) conlleva la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que, a partir de la revisión que haga de la misma, se verifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han

pretendido demostrar. Es decir, el juez debe conducir su análisis a establecer la verdad procesal. En el presente caso al observarse un comprobante contable por ambos peritos de las partes procesales no era suficiente para demostrar que contablemente las depreciaciones realizadas en el 2013 fueron reversadas en el referido año.

4.1.12. Resulta incomprensible que los juzgadores no hayan valorado en su totalidad el informe pericial practicado por el SRI, pues a contrario sensu queda claro que tampoco el perito contrario demuestra una relación del asiento contable con los mayores pues no se constata que así lo haya manifestado el perito de la actora o tan siquiera lo haya mencionado el Tribunal en su sentencia. Una vez más se corrobora que ante la existencia del asiento contable No-12-11 del 28 de diciembre de 2013 era suficiente para afirmar que existe un reverso.

4.1.13. El Tribunal A quo infringe la sana crítica cuando su valoración de las pruebas está en franca contradicción con las pautas lógicas que rigen la investigación de la verdad toda vez que no se ha realizado un análisis prolijo del informe pericial aportado por el SRI pues queda claro que únicamente se hace referencia como sustento al perito contrario de un asiento contable sin constatar a través de documentación adicional contable que efectivamente se produjo el reverso de los $12.404.22. Por ende, al no realizar la valoración de la prueba conforme a la sana crítica el Tribunal concluye que a pesar de diferir el concepto de la glosa únicamente considera como base la pericia técnica del Ing. Zarria a pesar de que éste tampoco manifiesta sobre la existencia de mayores contables.

4.1.14. Sobre la violación indirecta de la norma sustantiva, el art. 10 de la LRTI, pues el Tribunal al no analizar la prueba aportada por la Administración Tributaria conforme a la sana crítica equivoca la aplicación del art. 10 de la LRTI al declarar como deducible parcial el valor de $ 8.942,29 cuando ha quedado claro que para aseverar que se efectuó el reverso en el ejercicio fiscal 2013 debió existir el mayor contable en el cual se detallen cada una de las cuentas con sus respectivos saldos -documentación no aportada en el presente proceso judicial- pues si no se posee un ciclo contable completo como se puede evidenciar que efectivamente se procedió al reverso de dicho rubro en el ejercicio fiscal 2013.

4.1.15. La interpretación del Tribunal producto de esta falta de aplicación de los preceptos

jurídicos aplicables a la valoración de la prueba está viciada por cuanto si lo que se dictamina es considerar un gasto como deducible era prioritario y esencial que se verifique el registro cronológico y que los datos consignados sean totalmente fiables por cada una de las transacciones que ha realizado. Estos datos precisamente se reflejan en el respectivo mayor con el objetivo de analizar, desempeñar y preparar la información financiera para posteriormente haber presentado la declaración de Impuesto a la Renta. El Tribunal, ha equivocado la aplicación del art. 10 de la LRTI pues en el presente caso es claro que estamos frente a una valoración escueta del informe pericial de la Administración Tributaria pues queda claro que al no existir este ciclo contable para verificar el reverso de la obligación no podía entonces haberse declarado como deducible el valor de $ 8.942,29 basándose únicamente en un asiento contable.

4.1.16. En su escrito de aclaración, expone que en el punto 7.7.3 el Tribunal en función de la falta de aplicación de la sana crítica al informe pericial del SRI concluye extrayendo el considerando 28.2.22 del acto impugnado cuando ello versa sobre Honorarios (existiendo una equivocación por parte de los Juzgadores del Tribunal) para luego retomar lo que ha indicado el perito de la actora finalizando que se deberá tomar como base la pericia técnica del perito Ing. Zarria considerando como deducible el valor de $8.942,29, que como vimos al inicio de este párrafo guarda relación con el asiento contable No-12-11 del 28 de diciembre de 2013, que se realiza un débito a la cuenta contable 1220117 Dep. Acum. Equipo de Computación, teniendo como contrapartida (crédito) a la cuenta de agosto 6111401 depreciaciones, por un monto de $8.942,29.

4.1.17. Sostiene que el medio probatorio que no ha sido valorado es el Informe pericial del Econ. García, por cuanto ha mencionado y así consta en la sentencia recurrida que refuta al perito de la administración tributaria, que no se ha podido demostrar la conciliación de los mayores contables de la referida cuenta, que permita verificar el detalle del gasto por depreciación de dicho periodo (considerando 7.7.3) sin embargo por la falta de valoración a esta prueba en función de la sana crítica se señala de manera segregada la existencia del comprobante contable por la cantidad de $ 8.942,29 sin considerar que el SRI (perito) no pudo verificar contablemente que las depreciaciones realizadas en el 2013 fueron reversadas en el referido año a través de los mayores contables debidamente conciliados con la declaración del mismo año.

4.1.18. En base a lo expuesto, en función de este yerro de falta de aplicación del art. 164 del COGEP - precepto de sana crítica conduce al Tribunal a quo en equivocarse en la aplicación del art. 10 de la LRTI, pues cuando señaló dicha disposición legal que extrajo del acto impugnado equivoca en su aplicación por cuanto en él, se detalla sobre los honorarios y la depreciación como análisis mas no que tenga que ver con el activo fijo por diferencia en depreciación que consta descrito en los considerando 7.7, 7.7.1, 7.7.2 y parte del considerando 7.7.3.

4.1.19. Sobre este yerro que refiere a una glosa distinta de la anterior también es determinante en la presente causa toda vez que si el Tribunal A quo hubiera reparado en analizar el informe pericial del SRI conforme a la sana crítica habría concluido que no se pudo verificar que la actora haya demostrado contablemente que las depreciaciones realizadas en el periodo 2013 fueron reversadas en dicho ejercicio fiscal a través de mayores debidamente conciliados, cuestión que dejó señalada el perito de la Administración Tributaria y así también consta en el considerando 7.7.3 como afirmación por parte del Tribunal: ªLo que refuta el perito de la administración tributaria, es que no se ha podido demostrar la conciliación de los mayores contables de la referida cuenta, que permita verificar el detalle del gasto por depreciación de dicho periodoº. Por lo que solicita se case la sentencia.

4.2. Contestación al recurso de casación admitido por la actora.- El procurador judicial de la compañía MARRIOTT S.A., dentro del término de ley, da contestación al recurso de casación admitido, en los siguientes términos:

4.2.1. Con respecto a la causal quinta, y la glosa de honorarios profesionales, dice que, su representada cuestionó la glosa de honorarios profesionales, toda vez que los pagos realizados a los representantes legales de la empresa podían ser deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta. La autoridad demandada, en cambio, considera que estos pagos no pueden ser deducibles ya que los representantes legales no estaban afiliados (particular que la administración tributaria interna considera requisito sine qua non para que estos pagos sean deducibles).

4.2.2. Sobre este punto, el Tribunal de instancia concluyó que, conforme el ordenamiento jurídico vigente, los representantes legales de una empresa no tenían que estar afiliados, ya

que estos actúan como mandantes y no como trabajadores. Con este argumento, los Juzgadores de instancia, aceptaron las pretensiones de mi representada con respecto a esta glosa. El recurrente, en la casación presentada, alega que el Tribunal reconoció sus pretensiones sobre esta glosa por no aplicar el art. 11 de la Ley de Seguridad Social.

4.2.3. De acuerdo con el criterio del recurrente, ª el Tribunal debía aplicar el art. 11 de la Ley de Seguridad Social pues estamos frente a un ingreso percibido de forma regular y que para efectos tributarios de deducibilidad dicho rubro debió ser aportado al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Socialº. Afirma el recurrente que, aplicando este artículo, ª habría llegado a la convicción el Tribunal que dicha norma establece que, al ser regular ese ingreso percibido por los representantes legales, éste se circunscribe en materia gravada razón por la cual debía ser aportado al IESSº.

4.2.4. Sobre este punto, es menester considerar que la Autoridad Tributaria malinterpreta el artículo que alega no se ha aplicado. Este artículo detalla qué se entiende por materia gravada y se refiere a todo ingreso percibido por la persona afiliada. Es decir, esta norma aplica para los ingresos susceptibles de apreciación pecuniaria del trabajador que está afiliado. En el caso que nos ocupa, el Tribunal concluyó que los representantes legales no debían estar afiliados.

4.2.5. En este contexto, aunque el Tribunal hubiera considerado el contenido del art. 11 de la LSS, su decisión no hubiera cambiado; toda vez que, en aplicación del ordenamiento jurídico vigente, hubiera concluido que no es una obligación la afiliación de los representantes legales. En la sentencia el Tribunal destaca y reconoce que el representante legal no es un trabajador y que, por lo tanto, conforme lo previsto en el Código de Trabajo y en la Ley de Régimen Tributario Interno, estos no están sujetos a las normas laborales y, como consecuencia, para que proceda la deducción del gasto no era requisito que estén afiliados al seguro social.

4.2.6. Es decir, el Tribunal reconoce expresamente que por la naturaleza del mandato otorgado a los representantes legales y conforme lo previsto en el art. 308 del Código de Trabajo que establece que ª cuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común.º Por lo tanto, no tiene sentido afirmar que la aplicación del art. 11 de la LSSl hubiese podido cambiar la decisión. Como se ha destacado, esta norma se refiere a

qué es lo que se entiende como materia gravada a efectos del cálculo de las aportaciones que se deben realizar al Seguro Universal Obligatorio de sus Afiliados. Esta norma no establece quién debe estar o no afiliado, sino que dispone cómo se calcula la aportación de los trabajadores que SÍ tienen que estar afiliados obligatoriamente.

4.2.7. En el caso que nos ocupa, mi representada demostró en instancia que la afiliación de los representantes legales no era obligatoria. Por lo tanto, este artículo (i) no era aplicable al caso; y (ii) en el supuesto no consentido que sí lo fuera, su aplicación no cambiaría el criterio del Tribunal sobre la no obligatoriedad de la afiliación de los mandantes. Por lo expuesto, la causal alegada debe ser rechazada.

4.2.8. Con respecto a la causal cuarta, y la glosa gasto por depreciación, dice que, el recurrente cuestiona la decisión del Tribunal, que aceptó parcialmente las pretensiones de mi representada con respecto a esta glosa. El SRI afirma que el Tribunal no valoró con sana crítica el informe pericial por ellos aportado; esto porque ª el Juzgador señala que el perito Econ. Héctor Ismael García Romero reconoció la existencia del comprobante contable por la cantidad de $9.942,29 y asevera que así lo reconoceº.

4.2.9. Se refiere al escrito original y a la aclaración, para establecer que, en primer lugar, vale resaltar que el SRI no especifica por qué considera que el Tribunal no analizó la prueba con base en las reglas de la sana crítica. En el recurso de casación no hace un análisis en ese sentido, limitándose a destacar que el perito no pudo verificar contablemente que las depreciaciones fueron reversadas.

4.2.10. Por otro lado, de la sentencia, se constata que el Tribunal sí analizó el informe pericial del SRI y reconoció expresamente su contenido. No obstante, el Tribunal no analizó dicho informe de forma aislada, sino que lo contrastó con el informe pericial presentado por la parte actora, con las otras pruebas documentales y con el contenido del expediente administrativo del cual ejecutó el control de legalidad. Es claro que la conclusión del Tribunal no se basa únicamente en el informe pericial presentado por el SRI, sino también en la valoración de la prueba pericial y demás pruebas documentales presentadas por mi representada. El Tribunal no reconoció la existencia del comprobante contable por la sola afirmación de los peritos, sino que esto también se verificó de ª los documentos practicados como pruebas por las partes

procesales".

4.2.11. En la sentencia se reconoce que la prueba pericial de la parte actora reconoció que "con el asiento contable No-12-11 del 28 de diciembre de 2013, se ha podido establecer que el mismo realiza un débito a la cuenta contable 1220117 Dep. Acum. Equipo de Computación, teniendo como contrapartida (crédito) a la cuenta de agosto 6111401 depreciaciones, por un monto de $ 8.942,29. Por lo tanto, afirma que existe un reverso del gasto de depreciación, como de su contra partida (depreciación acumulada), por la suma antes señalada, esto es $ 8.942,29".

4.2.12. Además, advierte la actora que, el Tribunal de instancia va más allá, y al realizar el control de legalidad, encuentra evidentes contradicciones y falta de sustento en la determinación de esta glosa. En la sentencia, el Tribunal reconoce que "(...) verifica el acto impugnado en el acápite 28.2.22, (fs.28), y se verifica que el sustento de la Administración Tributaria, para declarar como no deducible el valor de 12.404.22, es por "corresponder a honorarios pagados al Representante Legal de la compañía, sobre el cual no se efectuó las aportaciones al seguro social durante el ejercicio fiscal 2016", lo que difiere el sentido de la glosa."

4.2.13. Por último, el recurrente alega "que si el Tribunal a quo hubiera reparado en analizar el informe pericial del SRI conforme a la sana crítica habría concluido que no se pudo verificar que la actora haya demostrado contablemente que las depreciaciones realizadas en el periodo 2013 fueron reversadas en dicho ejercicio fiscal a través de mayores debidamente conciliados, cuestión que dejó señalada el perito de la Administración Tributaria". Sobre el que dice que, no tiene sustento, considerando que el tribunal incluso afirmó expresamente que "lo que refuta el perito de la administración Tributaria, es que no se ha podido demostrar la conciliación de los mayores contables de la referida cuenta, que permita verificar el detalle del gasto por depreciación de dicho periodo", analizando este particular y concluyendo que con la existencia del reverso la autoridad tributaria deberá tomar este gasto como deducible.

4.2.13. Por lo que solicita se rechace el recurso de casación y se ratifique la sentencia en todas sus partes.

5. Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia recurrida objeto del recurso de casación incurre en los siguientes casos del art. 268 del COGEP: a) quinto por la falta de aplicación del art. 11 de la Ley de Seguridad Social, respecto a la glosa: Gastos por honorarios profesionales contentivo a la casilla 750 por el valor de $ 341.400,00: b) cuarto por la falta de aplicación del art. 164 del COGEP, que llevó a la equivocada aplicación del art. 10 de la LRTI, en cuanto a la glosa: Gasto por depreciación por diferencia de cálculo $ 12.404,22 (por diferencias de cálculo de vida útil).

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Casos del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 4 y 5 del art. 268 del COGEP, que establecen:

> ª Art. 268.- Casos.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º (¼)

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

6.1.2. Alcance doctrinario del vicio.- En este caso, la parte recurrente debe, en su fundamentación, demostrar el error de derecho en que incurre el tribunal de instancia, ya que

nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro (Santiago Andrade, La Casación Civil en el Ecuador, Quito: Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2005, p. 150).

Luis Cueva Carrión, (La Casación en Materia Civil, Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2011, p. 306) al referirse a las condiciones legales para la existencia del vicio referente a la prueba señala:

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

En conclusión, en este caso debe detallarse, la norma que contiene el precepto jurídico de valoración probatoria que se violenta, y la argumentación tiene que partir de que esa violación para poder sustentar y precisar la norma sustantiva que ha sido violentada de manera indirecta, ya sea por aplicación indebida, errónea interpretación o falta de aplicación.

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

6.1.3. El caso quinto contiene los denominados errores in iudicando en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. En cuanto a sus

elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.4. Alcance doctrinario.- Luis Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359), sobre falta de aplicación sostiene que:

> ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye `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 [¼]º. (Luis Tolosa Villabona, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 361).

6.1.5. La falta de aplicación ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.

6.1.6. Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre la violación a las normas que el recurrente estima infringidas, al amparo de los casos cuarto y quinto del artículo 268 del COGEP, que se considerarán en ese orden.

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

Código Orgánico General de Procesos

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

hayan servido para justificar su decisión".

Ley de Régimen Tributario Interno

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

Ley de Seguridad Social

"Art. 11.- MATERIA GRAVADA.- Para efectos del cálculo de las aportaciones y contribuciones al Seguro General Obligatorio, se entenderá que la materia gravada es todo ingreso regular, susceptible de apreciación pecuniaria, percibido por el afiliado con motivo de la realización de su actividad personal, en cada una de las categorías ocupacionales definidas en el artículo 9 de esta Ley.

En el caso del afiliado en relación de dependencia, se entenderá por sueldo o salario mínimo de aportación el integrado por el sueldo básico mensual más los valores percibidos por concepto de compensación por el incremento del costo de vida, decimoquinto sueldo prorrateado mensualmente y decimosexto sueldo. Integrarán también el sueldo o salario total de aportación los valores que se perciban por trabajos extraordinarios, suplementarios o a destajo, comisiones, sobresueldos, gratificaciones, honorarios, participación en beneficios, derechos de usufructo, uso, habitación, o cualesquiera otras remuneraciones accesorias que tengan carácter normal en la industria o servicio.

La Compensación Económica para alcanzar el salario digno no será materia gravada. Para efecto del aporte, en ningún caso el sueldo básico mensual será inferior al sueldo básico unificado, al sueldo básico sectorial, al establecido en las leyes de defensa profesional o al sueldo básico determinado en la escala de remuneraciones de los servidores públicos, según corresponda, siempre que el afiliado ejerza esa actividad".

6.3. Análisis del caso cuarto.- La denuncia recae sobre la glosa denominada "Gasto por

depreciación por diferencia de cálculo $ 12.404,22 (por diferencias de cálculo de vida útil)º, pues a consideración del recurrente - SRI, se han transgredido los preceptos jurídicos aplicables, al disponer que se reconozca la deducibilidad del valor de $8.942,29, contenido dentro de un comprobante contable emitido por el asiento No. 12-11 de 28 de diciembre de 2013. Para demostrar el error de derecho, según se expresó previamente, se ha de seguir el test fijado por esa Sala de Casación referente al yerro en la valoración de la prueba:

i) En cuanto al medio de prueba que acusa como infringido: ª informe pericial realizado por el perito Ing. Ismael García Romero. Por lo que cumple con este requisito.

ii) Sobre la norma sobre valoración de prueba que ha sido infringida, denuncia del art. 164 del COGEP, el precepto jurídico de la prueba deberá ser apreciada de acuerdo a las reglas de la sana crítica, en lo relacionado con la aplicación de la ley de la lógica, por lo que también cumple con este segundo requisito.

iii) Sobre el tercer requisito, referido a la demostración lógica y jurídica de la forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración. Si bien el recurrente hace alusión tanto a la doctrina como a la jurisprudencia, no relaciona los preceptos de valoración probatoria, al caso en específico.

iv) Sobre el cuarto requisito, el recurrente detalla la norma que a su criterio ha sido violentada indirectamente - art. 10 de la LRTI.

6.3.1. De esta manera, y a fin de verificar lo alegado por la parte recurrente - SRI; de la sentencia se tiene que: ª 7.7) Glosa: Gasto por depreciación por diferencia de cálculo $ 12.404,22: 7.7.1) en relación a esta glosa, el perito de la parte actora Ing. Josué Alejandro Zarria Proaño, declara que: Con el asiento contable No-12-11 del 28 de diciembre de 2013, se ha podido establecer que el mismo realiza un débito a la cuenta contable 1220117 Dep. Acum. Equipo de Computación, teniendo como contrapartida (crédito) a la cuenta de agosto 6111401 depreciaciones, por un monto de $ 8.942,29. Por lo tanto, afirma que existe un reverso del gasto de depreciación, como de su contra partida (depreciación acumulada), por la suma antes señalada, esto es $ 8.942,29. 7.7.2) Por otra parte, el Eco. Héctor Ismael García Romero, perito de la Administración Tributaria declara que: La compañía actora consigna

como gasto deducible por depreciación el valor de USD 48.440,69, no obstante, luego de verificar los cálculos efectuados por la AT, el resultado arroja que, de los 100 artículos que aún procede depreciación para el año 2016, el monto total como gasto deducible por depreciación de estos ítems suma $ 36.036,47. La diferencia entre lo reportado por la compañía actora y lo determinado por la Administración Tributaria suma 12.404,22. Respecto a la mencionada diferencia la compañía actora presenta en la etapa administrativa información referente al reverso de valor total de activos fijos registrado el 28 de diciembre de 2013. Como se puede apreciar el valor del mencionado comprobante contable es de $. 8.942,29. 7.7.3) Sobre lo antes indicado y una vez que el tribunal, ha realizado el estudio del contenido de los informes periciales y los documentos practicados como pruebas por las partes procesales, se determina la existencia del comprobante contable por la cantidad de $. 8.942,29, y que también el perito de la parte demandada Eco. Héctor Ismael García Romero, así lo reconoce. Lo que refuta el perito de la administración Tributaria, es que no se ha podido demostrar la conciliación de los mayores contables de la referida cuenta, que permita verificar el detalle del gasto por depreciación de dicho período. Sin embargo, bajo el control de legalidad (fs.28), se verifica que el sustento de la Administración Tributaria, para declarar como no deducible el valor de 12.404.22, es por ª corresponder a honorarios pagados al Representante Legal de la compañía, sobre el cual no se efectuó las aportaciones al seguro social durante el ejercicio fiscal 2016º, lo que difiere el sentido de la glosa. Por lo expuesto, se confirma parcialmente esta glosa y la administración tributaria deberá tomar como deducible el valor de 8.942,29 conforme lo establece el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tomando como base, la pericia técnica sustentado por el perito de la parte actora Ing. Josué Alejandro Zarria Proaño. (El resaltado nos corresponde)

6.3.2. En el caso puesto a conocimiento de esta Sala, se observa que, la glosa por exceso en las depreciaciones realizadas sobre propiedad, planta y equipo registrado en el año 2016 (ejercicio fiscal en controversia), tenía como cuestionamiento por parte del SRI la verificación efectiva de la realización del reverso del gasto de depreciación; sobre la afectación que tuvo dicho reverso en la conciliación tributaria del año 2013 y como ésta se demostraba contablemente con la presentación de los libros contables, conciliados con la declaración del impuesto a la renta del mismo ejercicio fiscal, a fin de que se pueda verificar el detalle de dicho gasto.

6.3.3. En ese sentido, a decir del Tribunal de instancia, el informe pericial de la actora, permitió verificar contablemente el reverso a través de la cuenta contable 12-11 de 28 de diciembre de 2013, advirtiendo que de dicho asiento, se constata el valor de $ 8.942,29, que afirma también es reconocido por el perito de la SRI; sin embargo, del examen a los argumentos propuestos por la administración tributaria, es evidente que sus reproches denotan más una inconformidad con la convicción probatoria del Tribunal juzgador, que la configuración misma del vicio jurídico que acusa, pues en su fundamentación del cargo, sostiene que se han considerado las deliberaciones contenidas en el informe pericial de la parte actora, mas no las expuestas por el perito de la parte demandada, situación que contraviene la esencia misma del yerro contemplado en el caso 4 del artículo 268 del COGEP, toda vez que el casacionista, en lugar de sustentar adecuadamente la forma en la que se habría producido la inobservancia de las reglas de la sana crítica, acusa más bien, una errada conclusión de parte del Tribunal A quo, al señalar que adoptó su decisión de aceptar la demanda, aún a pesar de la falta de información que demuestre el reverso de las depreciaciones realizadas en el año 2013.

6.3.4. Es de considerar que, la Administración Tributaria cuestiona la conclusión probatoria más que la forma en la que hubiere sido valorado el acervo probatorio del proceso, por lo que desnaturaliza el alcance de la casación y lo confunde con una suerte de apelación en segunda instancia, que no tiene cabida dentro del sistema de justicia ecuatoriano, pues ante todo, lo que demuestra es su plena inconformidad con lo resuelto por parte del Tribunal juzgador, al no haber sido acogida la prueba pericial aportada por su parte.

6.3.5. Finalmente, amerita señalar que según la transcripción textual del fallo recurrido que consta en líneas anteriores, si bien aparentemente el Tribunal juzgador arriba a su conclusión sin ahondar en mayor explicación, respecto al porqué se acepta la cantidad de $ 8.942,29 como gasto deducible, confirmando parcialmente la glosa; tal situación podría ser atribuible a otro de los yerros jurídicos determinados en el artículo 268 del COGEP, que en la práctica, no ha sido propuesto ni fundamentado en el presente recurso de casación, y que por ende, no le corresponde a esta Sala enfocar su análisis respecto a una posible deficiencia motivacional, puesto que no es nuestro deber, guiar a las partes procesales en la proposición de sus cargos, al momento de hacer efectivo su derecho a recurrir las sentencias que no les sean favorables, o como en el presente caso, parcialmente favorable.

6.3.6. En virtud de lo expuesto, no prospera el vicio de falta de aplicación del art. 164 del COGEP, respecto al precepto jurídico de valorar la prueba en base a la sana crítica, resultando inoficioso el pronunciamiento acerca del concomitante yerro alegado, a saber, la equivocada aplicación del art. 10 de la LRTI. En consecuencia, se rechaza el yerro analizado en este apartado.

6.4. Análisis del caso cinco.- Corresponde analizar si sobre la glosa denominada: ªGasto honorarios profesionales y dietasº casillero 7050 por el valor de $ 341.400,00, para reconocer su deducción, en la sentencia que se recurre, se inobservó el art. 11 de la LSS. Para cuyo análisis se considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos establecidos como ciertos y probado por los jueces, en la sentencia se tiene que:

(i) No es controvertido que los señores Marriott Pérez Gustavo Adolfo con No. Ruc 0903659159001 y la señora Marriott Perez Piedad De Los Ángeles con No. Ruc 0902453596001, son representantes legales;

(ii) Los pagos efectuados fueron registrados contablemente en la cuenta No. 6111201 Honorarios Profesionales Contratados¼ º;

(iii) Que la relación jurídica no deriva de un contrato de trabajo como tal, que implique una relación bajo dependencia, sino que se traduce en un mandato conforme lo establece el art. 2020 del Código Civil.

6.4.2. En la sentencia se establece que: ª7.6.3. Al respecto, es importante resaltar que, el representante legal es funcionario de libre remoción de acuerdo con la legislación societaria vigente, lo que razonablemente concuerda con el Código del Trabajo que excluye expresamente su calidad de trabajador con la compañía que representa, y determina que sus relaciones con ésta se rigen por el derecho común. Bajo este contexto, quien ostenta y ejerce efectivamente la representación legal de una persona jurídica, no tienen derecho a exigir la entrega de los beneficios laborales propios de un trabajador tales como la décima tercera y cuarta remuneraciones, fondos de reserva, vacaciones y el 15% de participación laboral en las utilidades. En lo que respecta a los pronunciamientos de las autoridades en materia laboral y

de seguridad social, en general, han establecido que los representantes legales no son empleados cuando tienen poder para realizar todos los actos y negocios del mandante, tanto más en aquellos casos en que se les ha confiado la representación judicial y extrajudicial con las facultades previstas Código Orgánico General de Procesos. En esos casos, la jurisprudencia se ha inclinado por sostener, que, en esos casos, dado que el representante no está sujeto a las normas del Código del Trabajo, no está tampoco sujeto a la afiliación al IESS bajo régimen de dependencia laboral, por tanto, este Tribunal considera, al amparo de las normas tributarias (numeral 9 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno), que para que proceda la deducción del gasto no era requisito la afiliación al seguro social, por tanto dicho gastos glosados deben considerar deducibles.º

6.4.3. De la lectura del examen de esta glosa, se advierte que la controversia se enmarca en el reconocimiento de la deducibilidad del gasto generado por la remuneración pagada a los representantes legales de la compañía en el ejercicio fiscal 2016, cuestionando la obligación de aportar a la Seguridad Social. Sobre ese punto, el SRI señala en su recurso de casación que para sustentar la inobservancia del art. 11 de la LSS: ª el Tribunal no aplica dicha disposición legal que señala que la materia gravada se considera a todo ingreso regular, es decir continuo, percibido periódicamente, por el afiliado. En el presente caso estamos bajo los presupuestos de dicha disposición legal: ingreso frecuente percibido por los representantes legales.º Lo cual es reiterado en el escrito con el que aclara y completa en su recurso.

6.4.4. Al respecto, es de considerar que, dichos cuestionamientos no relevan la condición jurídica de los representantes legales de la empresa MARRIOTT, señores: Gustavo Adolfo Marriott Pérez y Piedad De Los Ángeles Marriott Perez, justamente respecto de aquella compañía, y que ha sido analizada en la decisión recurrida en su numeral 7.6.1, toda vez que, a efectos de aplicar el artículo 11 de la LSS, acusado de infringido por el recurrente, y desestimar la aplicación del artículo 2020 del Código Civil en correlación con el artículo 308 del Código del Trabajo.

6.4.5. En ese contexto, el Tribunal de instancia considera, al amparo de las normas tributarias (art. 10 numeral 9 de la LRTI) que, para que proceda la deducibilidad del gasto, respecto a los representantes legales de la compañía, no era requisito la afiliación al seguro social, por lo que la invocación del art. 11 de la LSS, resulta, en consideración a los hechos probados

previamente señalados -particularmente la inexistencia de relación de dependencia-, intrascendente en la decisión referente a esta glosa, más aún cuando los Jueces distritales lo que hacen es aplicar el art. 10.9 LRTI para llegar a una conclusión, y esta norma no ha sido acusada por el recurrente con cargo alguno. Con los razonamientos expuestos, se rechaza el recurso de casación presentado por el SRI con fundamento en el caso 5 del art. 268 del COGEP, en torno a dicha glosa.

6. Decisión

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

6.2. NO CASAR la sentencia de 21 de septiembre de 2022, las 16h44, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No.09501-2022-00063.

6.3. Sin costas.

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

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

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

290890565-DFE

Juicio No. 09501-2022-00556 RESOLUCION 301-2026

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 4 de mayo del 2026, las 15h44. VISTOS.- Comparece el abogado Christian Valarezo Lainez, en calidad de procurador judicial del señor abogado Leonardo René Viteri Andrade, procurador general y representante legal de la empresa EXPOPLAST C.L., e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 7 de agosto de 2023, a las 9h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00556.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 11h56, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- 2.1.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 4 de mayo de 2026, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia expedida en el juicio de impugnación se desprende que la controversia radica en: ª(1) ESTABLECER si la actora justifica el derecho a la devolución del pago indebido que alega, correspondiente a retenciones de Impuesto a la Salida de Divisas.º. 3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo impugnado resolvió: ª declarar SIN LUGAR la demanda presentada por el abogado Leonardo Viteri Andrade en su calidad de Apoderado General de la compañía EXPOPLAST C.L., en contra del señor Director Zonal 8 del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS SRI.º. 3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 19 de septiembre de 2023, 15h28, el procurador judicial de EXPOPLAST C.L. interpone recurso de casación en contra de la sentencia antes referida, con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, señalando como infringidos los artículos 158, 159, 160, 161 y 164 del COGEP y del artículo 76 numeral 1 y numeral 7 literal l) de la Constitución de la República. En la aclaración al recurso señala como norma infringida el artículo 164 del COGEP, que condujo a la no aplicación del artículo 122 del Código Tributario. 3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 21 de septiembre de 2023, a las 12h00, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. 3.5.- Admisión.- En auto de 1 de abril de 2025, a las 9h48, el abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispuso a la recurrente que se aclare y complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 8 de abril de 2025, a las 15h32, el procurador judicial de la empresa EXPOPLAST C.L., presentó el escrito de aclaración al recurso. Finalmente, en auto de 23 de abril del 2025, a las 9h39, el referido Conjuez resolvió admitir el recurso interpuesto con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP que condujo a la no aplicación del artículo 122 del Código Tributario.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- El 22 de abril de 2022 la empresa

EXPOPLAST C.L. presentó un reclamo de pago indebido ante el Servicio de Rentas Internas signado con trámite No. 109012022203937, donde solicitó la devolución del valor de USD. $ 717.626,68 por concepto de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta y de Impuesto a la Salida de Divisas correspondientes al ejercicio fiscal 2021. 4.2.- El 12 de octubre de 2022 la Administración Tributaria notificó a la contribuyente con la Resolución No. 109012022RDEV606135, mediante la cual aceptó parcialmente el reclamo de pago indebido considerando que en torno a las retenciones del Impuesto a la Renta, EXPOPLAST C.L. adjuntó mayores contables, listados y copias de comprobantes de retención de Impuesto a la Renta, pudiéndose verificar y validar el valor de USD. $ 284.628,44 en calidad de crédito tributario. Por otro lado, en cuanto al Impuesto a la Salida de Divisas la compañía actora consignó en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2021 en el casillero 862 (correspondiente al Crédito Tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas) el valor de USD. $ 420.998,24, la Administración Tributaria validó y aceptó como crédito la cantidad de USD. $ 420.851,48. Este particular tuvo lugar en virtud de que el Servicio de Rentas Internas rechazó comprobantes por la cantidad de USD 12.146,76 por no encontrarse en la base de datos con el número de refrendo y subpartida y por existir registros incongruentes de valores de Impuesto a la Salida de Divisas respecto a los refrendos y subpartidas detalladas en el listado provisto por EXPOPLAST C.L. que no se pudieron cotejar con la información presentada y aquella información que consta en la Base del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Así, EXPOPLAST C.L. presentó una demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 109012022RDEV606135 el 7 de diciembre de 2022 a las 16h56. 4.3.- Ahora bien, en su recurso de casación la compañía sostiene que en el fallo recurrido se desconoció la prueba que consta del informe pericial elaborado por la ingeniera Viviana Naranjo, que fue presentado por la parte actora, considerando equivocadamente que dicho informe ª no brinda certezas de que se hayan desvanecido las observaciones a los comprobantes rechazados¼ º. En concordancia con esa premisa, la empresa manifiesta que rechaza dicha afirmación categóricamente porque el elemento probatorio es contundente y es plausible apreciar los ejemplos gráficos que demuestran lo errado de la motivación para negar los comprobantes presentados en la declaración. La recurrente explica que la perito expone cómo todas y cada una de las partidas arancelarias incluidas en las importaciones exhibidas constan en el listado de materias primas, bienes e insumos de capital emitido por el Comité de Políticas Tributarias vigente en el ejercicio fiscal

2021. Del mismo modo, la casacionista añade que la perito incluye en su informe el link para corroborar la información presentada así como un anexo en donde se puede observar la totalidad de la documentación validada dentro del informe. 4.4.- Afirma que el Tribunal A quo no valoró la prueba en su conjunto, por lo que considera que la sentencia impugnada no revisa con rigurosidad la prueba aportada, desconociendo así el informe pericial presentado y consecuentemente declarando sin lugar la demanda de impugnación. Señala que la transgresión de la causal cuarta en la sentencia es clara, pues no se ha considerado en el fallo la documentación aportada, que incluso consta dentro del expediente administrativo y que demuestra plenamente que los comprobantes de retención del Impuesto a la Renta del ISD eran válidos para su devolución, así como el hecho de que las partidas arancelarias se encontraban plenamente vigentes durante el ejercicio económico 2021. 4.5.- La casacionista expone que en la sentencia recurrida existe falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, concretamente lo que respecta a la sana crítica establecida en el artículo 164 del COGEP. En línea con su análisis, EXPOPLAST C.L. señala que si bien la normativa ecuatoriana no conceptualiza textualmente a la sana crítica, su uso por parte de los jueces debe ajustarse a las reglas de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos, aspectos que, destaca, deben ser plasmados en la sentencia. En ese sentido, la actora arguye que esta actividad permite constatar que la libertad de ponderación de la prueba ha sido utilizada correctamente y que no ha generado arbitrariedad. 4.6.- Continúa señalando que lo contrario a la sana crítica resulta ser la libre convicción, sistema bajo el cual el juez valora la prueba de acuerdo a su leal entender y saber, generando injusticias y arbitrariedades por valerse de los sentimientos, intuiciones, impresiones u otros estados emocionales, sin utilizar la lógica, la racionalidad ni la experiencia. Así, la actora alega que el sistema procesal ecuatoriano conmina a los jueces a valorar la prueba en conjunto empleando la sana crítica, más no la libre convicción, y que esto último es lo que ha ocurrido en el caso sub judice, más aún cuando los jueces han señalado en su sentencia que la parte demandada no presentó prueba alguna, por lo que mal pudo el Tribunal A quo declarar sin lugar la demanda si quien estaba llamado a probar la pertinencia del rechazo no lo hizo dentro del proceso. 4.7.- Bajo esa misma línea, la compañía alega que el Tribunal de instancia señala en su sentencia que ante la impugnación del sujeto pasivo del acto administrativo, era la Autoridad Tributaria la llamada a probar los hechos, situación que no sucedió toda vez que no presentó prueba alguna. La empresa resalta que el informe pericial aportado debió ser

valorado en conjunto de acuerdo con la sana crítica por ser la única prueba aportada dentro del proceso. Así, EXPOPLAST C.L. argumenta que en base al principio de autorresponsabilidad de las partes y al principio dispositivo del proceso, para evitar parcialidades, los jueces de instancia no deben suplir las carencias de una deficiente defensa técnica en aras de obtener justicia, pues al hacerlo recae en arbitrariedades, violentando varios derechos constitucionales. La casacionista añade a esto que la parte demandada no presentó prueba documental, testimonial o pericial que demuestre la validez del rechazo, toda vez que al impugnarse el acto administrativo se suspende la presunción de validez y ejecutoriedad del que éste goza, ocasionando que los jueces de instancia nieguen el legítimo derecho de la parte actora a la devolución de los valores pagados indebidamente. 4.8.- Finalmente, la casacionista concluye que las actuaciones descritas evidencian que el Tribunal A quo emitió su fallo en apego a la libre convicción, ya que al tener un informe pericial y no poseer una prueba en contrario aportada por la autoridad demandada, no era factible la negativa de la pretensión, demostrando que los jueces de instancia han ajustado estos requisitos a su intuición. La compañía manifiesta que, al no aplicar la sana crítica, se aplicó equivocadamente el artículo 122 del Código Tributario. 4.9.- Contestación al recurso de casación.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de 5 de mayo de 2025, 10h20, comparece la abogada Carla Daniela Castillo Quinto en calidad de procuradora fiscal de la Econ. María Fernanda Parra Astudillo, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, para dar contestación al recurso interpuesto. Al efecto, se debe precisar que en la contestación al recurso la autoridad demandada se ha referido equivocadamente a la causal quinta del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y al yerro de falta de aplicación del artículo 24 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno; sin embargo de que el recurso fue admitido con fundamento en el caso cuarto. Así, señala que la sentencia recurrida cumple con todos los parámetros legales para decir que el actor no pudo probar los hechos acusados. El Servicio de Rentas Internas sostiene que el Tribunal de instancia aplicó las normas pertinentes y garantizó tanto el debido proceso como la seguridad jurídica. Del mismo modo, manifiesta que el trato normativo que se le otorgó a la sentencia es legítimo y que es concordante que el fallo emplee otros artículos dado que el fondo del caso no se ve afectado por no hacer uso normativo del yerro acusado. 4.10.- Continúa su análisis afirmando que el Tribunal de instancia estudia el informe pericial presentado por la actora, llegando a concluir que el mismo no desvanece la diferencia que el Servicio de Rentas Internas no devolvió. Por tanto, expresa que el recurso de

casación no puede utilizarse como una instancia más en los procesos de conocimiento, sino que debe ser el medio que permita garantizar la vigencia del sistema jurídico y precautelar los derechos constitucionales a la tutela judicial y debido proceso.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 164 del COGEP que condujo a la falta de aplicación del artículo 122 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento a la sentencia impugnada con fundamento en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera:

6.2.- Caso cuarto.- ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.º. 6.3.- La falta de aplicación ª Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º. 6.3.1.- Las normas señaladas como infringidas son.- a) Artículo 164 del Código Orgánico General de Procesos.- ª Valoración de la prueba. Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos. La o el juzgador tendrá obligación de expresar en su resolución, la valoración de todas las pruebas que le hayan servido para justificar su decisión.º. b) Artículo 122 del Código Tributario.- ª 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. 6.3.2.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, principalmente, que en el fallo se ha producido una falta de aplicación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, pues no se ha valorado la prueba en conjunto siguiendo los criterios de la sana crítica. Refiere que el informe pericial presentado por la actora constituyó la única prueba dentro del proceso, en el cual constaba el detalle de la pertinencia de la devolución de los valores rechazados. Señala que de acuerdo al principio dispositivo y para evitar parcialidades, el juez no debe suplir las carencias de una deficiente defensa técnica, porque cae en arbitrariedades, visto que la parte demandada no presentó prueba alguna con la contestación a la demanda y siendo que estaba obligada a probar los hechos. Afirma que los jueces aplicaron la libre convicción, pues de la sentencia y del audio de la audiencia, la demandada no presentó prueba documental, testimonial o pericial que demuestre la validez del rechazo; tanto más, el Tribunal contaba con el referido informe y sin prueba en contrario, no tenía como negar la pretensión de la actora. 6.3.3.- La infracción en normas sobre la valoración de la prueba configura la denominada violación indirecta que requiere, primero probar el yerro en la norma de valoración y, como consecuencia de ello, la identificación de la norma de derecho violentada y la forma en como aquello ocurre. 6.3.4.- Los juzgadores de instancia han fijado como objeto de la controversia: ªESTABLECER si la actora justifica el derecho a la devolución del pago indebido que alega, correspondiente a retenciones de Impuesto a la Salida de Divisas.º. 6.3.5.- Para determinar si la actora prueba su derecho a la devolución del pago indebido, los juzgadores de instancia, en el considerando sexto del fallo, se refieren al informe pericial de la ingeniera Viviana Naranjo Chacón como prueba actuada por la parte actora y señalan que no se admitió la prueba de la demandada por no cumplir con el principio de oportunidad. Con esto, en el considerando 7.4.1 se explica que: ªEl actor en el libelo de demanda señaló que en esta causa demostrará, con el informe pericial practicado, que tiene derecho a la devolución de la cantidad de USD 10.220,28 correspondiente a retenciones por Impuesto a la Salida de Divisas.º. A continuación, en el fallo se analiza la resolución impugnada No. 109012022RDEV606135 y se señala que en el considerando 38 de la misma, se rechazaron comprobantes de retención de ISD por la cantidad de USD. $ 12.146,76, a su vez que explica las razones de la administración para el rechazo. En el fallo se precisa que al tratarse de valores de retenciones de ISD, la solicitud de devolución debe cumplir los términos que la normativa exige al efecto y que además, el crédito tributario debe corresponder al ISD pagado

en las importaciones de bienes cuyas partidas arancelarias se encuentran en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria. Revisado el fallo, se encuentra que los juzgadores de instancia valoran el informe pericial presentado por la parte actora y llegan a la conclusión de que ª el mismo no brinda certeza de que se hayan desvanecido las observaciones a los comprobantes rechazados; una vez que el mismo sólo analiza una transacción como ejemplo, y para el resto de transacciones se remite a un listado de valores sin ninguna explicación, sin que conste incluso identificación alguna de cuáles transacciones no se justificaron en dicho listado. El informe no identifica cuál observación se desvanece para cada transacción, considerando que en la Resolución impugnada en su considerando 38 constaban 4 motivos de rechazo: Valor en exceso; subpartida no sustenta crédito tributario; CPT correspondiente al año 2022; y, sin refrendo y subpartida.º. Con esto, el Tribunal llega a la conclusión de que el pago de los valores no estaba en controversia, pero que se debió probar que los pagos cuya devolución se reclama fueron indebidos -con los soportes de cada una de las transacciones que generaron el crédito tributario-; además, llega a establecer que no consta en el informe pericial ninguna explicación que desvanezca la diferencia que existe entre el listado de importaciones presentado por el contribuyente y la base de datos del SENAE. Adicionalmente, los juzgadores señalan que revisaron el acto impugnado y que evidenciaron que en él se identifican cada una de las transacciones observadas y el reproche de cada comprobante, y concluyen que el acto impugnado tiene la ª motivación suficiente en base a la normativa tributaria pertinenteº y está apegado a derecho. Finalmente, los juzgadores de instancia establecen que en la presente causa era obligación de la parte actora probar sus asertos, siendo que de la valoración del informe no existieron elementos que permitan conceder la devolución. 6.3.6.- Esta Sala especializada observa que del fallo impugnado se desprende un análisis de la prueba practicada por la parte actora, esto es, el informe pericial de la ingeniera Viviana Naranjo Chacón, y también una valoración y análisis del acto impugnado, la resolución No. 109012022RDEV606135, de cuya valoración en conjunto, los juzgadores han llegado a la conclusión de que el actor no ha probado que los valores que reclama por retenciones de ISD hayan sido indebidos. Por otra parte, el artículo 164 del COGEP alegado como infringido, dispone que los juzgadores deben apreciar la prueba en su conjunto, lo que ha quedado evidenciado en los considerandos precedentes de este fallo. 6.3.7.- De la valoración probatoria que se realiza en el fallo se advierte una clara aplicación del artículo 164 del COGEP, acusado de falta de aplicación. De modo que, se evidencia que

el Tribunal ha valorado la prueba aportada en el juicio y que no se ha violentado el precepto de la sana crítica pues no se advierte un razonamiento ilógico o irracional en la valoración que realizan los juzgadores o una falta de análisis de la misma, sino un análisis y valoración de la prueba que fue admitida en juicio para su práctica en contraste con el acto impugnado; 6.3.8.- Por otro lado, en sus argumentos la recurrente no explica cómo el Tribunal A quo afectó la valoración probatoria en conjunto, por lo que la afirmación de que los jueces actuaron en apego a la libre convicción no tiene asidero, pues resulta evidente que los juzgadores de instancia al valorar la prueba llegan a la conclusión de que el actor no probó sus afirmaciones, de todo lo cual se evidencia que el Tribunal ha valorado la prueba aportada en el juicio, con lo que no se justifica la vulneración a la norma de valoración de prueba acusada, lo que hace imposible que se verifique la vulneración indirecta de la norma sustantiva, la falta de aplicación del artículo 122 del Código Tributario. Por tanto, no se ha producido el vicio alegado y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo de impugnado dictado el 7 de agosto de 2023, a las 9h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2022-00556.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso cuarto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que en el fallo impugnado se realiza una valoración probatoria del informe pericial aportado por la parte actora en contraste con el acto administrativo impugnado, tendiente a verificar si los valores cuya devolución pretende el actor, eran o no indebidos. De tal forma que no se observa una falta de aplicación del artículo 164 del COGEP, siendo innecesario verificar la falta de aplicación del artículo 122 del Código Tributario también acusado. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

290896160-DFE

Juicio No. 17510-2023-00081 RESOLUCION 302-2026

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 4 de mayo del 2026, las 16h02. VISTOS.- Comparece la abogada Jennifer Moyano Martínez, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, e interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 8 de septiembre de 2023, 8h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2023-00081.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. 1.3.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. 1.4.- Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 29 de agosto de 2025, las 14h26, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- 2.1.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JOSE DIONICIO SUING NAGUA C=EC L=QUITO CI 1706860440

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 4 de mayo de 2026, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: ª Establecer si es procedente la acción de impugnación deducida por la parte actora, en el sentido de que se deje sin efecto la resolución 117012022RDEV575994 y se ordene al Servicio de Rentas Internas el reintegro de la suma de $ 1.514,87 USD, más los intereses, todo esto conforme las alegaciones de las partes.º. 3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el fallo impugnado resolvió: ª ACEPTAR la demanda presentada por el señor JUAN FERNANDO BURNEO VELA, por sus propios derechos, en consecuencia, se deja sin efecto legal ni valor jurídico alguno a la resolución 117012022RDEV575994 de 20 de noviembre de 2022, emitida por el delegado de la Dirección Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, y se RECONOCE como pago en exceso por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2021, la suma de $ 1.514,87 USD la cual se DISPONE su devolución más intereses conforme el artículo 22 del Código Tributario.º. 3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 1 de noviembre de 2023, 10h52, la procuradora fiscal del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación de los artículos 123 y 305 del Código Tributario. 3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 7 de noviembre de 2023, 10h54, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. 3.5.- Admisión.- En auto de 20 de junio de 2025, 9h11, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, dispone que se complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 25 de junio de 2025, a las 15h05, la procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas completó el recurso interpuesto. Finalmente, en auto de 30 de junio de 2025, a las 16h07, la referida Conjueza resolvió admitir el recurso de casación interpuesto, por el caso quinto del artículo 268 del COGEP y por el vicio de errónea interpretación.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- El señor Juan Fernando Burneo Vela

presentó su declaración del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2021, el 14 de marzo de 2022, con un valor de USD. 3.058,75 por Impuesto a la Renta, así como un crédito tributario total por retenciones en la fuente que ascendía a USD. 4.573,62 que generó un saldo a favor de USD. 1.514,87. Así, el actor presentó ante la Administración Tributaria una solicitud de devolución de pago en exceso el 4 de agosto de 2022. Mediante Resolución No. 117012022RDEV575994 se negó lo solicitado. El Servicio de Rentas Internas fundamentó su negativa en el hecho de que las retenciones en la fuente practicadas sobre las rentas del contribuyente, producto de su trabajo en relación de dependencia, no son objeto de devolución, pues dicho vínculo corresponde a la modalidad de salario neto. Al efecto, el actor interpone una acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012022RDEV575994 el 1 de marzo de 2023. 4.2.- Para fundamentar su recurso, la casacionista resalta que la causal seleccionada parte de los hechos probados dentro de la causa, y precisa que en la especie existen dos hechos ciertos considerados de tal forma en la sentencia recurrida, a saber: i) que el señor Juan Fernando Burneo Vela fue contratado bajo el sistema de ingreso o salario neto; ii) que su empleador asumió el impuesto causado (renta-ejercicio fiscal 2021) por un valor de USD. 4.573,62. 4.3.- Habiendo realizado esa precisión, la recurrente alega que el Tribunal A quo ha dado una interpretación diferente a la originaria a los artículos 123 y 305 del Código Tributario, dándoles un sentido y alcance que no poseen. Así, el Servicio de Rentas Internas considera que el yerro se manifiesta cuando los jueces de instancia sostienen erróneamente que el beneficiario del pago en exceso es el señor Juan Fernando Burneo Vela, sin tomar en cuenta que la modalidad contractual del contribuyente es de salario neto, por lo que su empleador, Sánchez & Asociados, asumió los gastos que corresponden a la seguridad social y al pago del Impuesto a la Renta. La Administración Tributaria argumenta que las normas infringidas claramente establecen que el derecho a formular el reclamo o la acción de pago en exceso lo tienen las personas naturales o jurídicas que efectuaron el pago del impuesto causado; empero, el Tribunal de instancia concluyó que el beneficiario del derecho, es decir, quien está habilitado para solicitar el pago en exceso, es el contribuyente del impuesto causado, lo cual no obsta que no sea el sujeto que pueda pedir el pago en exceso, pues no fue de su patrimonio sino el del empleador el que sufrió la afectación económica con el pago, cuando el señor está contratado bajo la modalidad de salario neto y quien tenía la legitimación activa para solicitar el pago en exceso es la empresa donde el actor trabaja, en el presente caso Sánchez & Asociados. 4.4.- Para sustentar sus

afirmaciones, la Administración Tributaria invoca el fallo de 29 de octubre de 2013 de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del juicio de impugnación No. 576-2012 seguido por la compañía Quito Motors S.A. Comercial e Industrial en contra del Servicio de Rentas Internas, pues destaca que en dicha sentencia se ratifica que a quien le asiste el derecho para solicitar la devolución es al sujeto pasivo que actuó como agente de retención al ser éste quien efectivamente realizó el pago asumiendo dicho valor ergo, disminuyendo su patrimonio. De tal forma, la recurrente manifiesta que en el caso sub judice el pago debía efectuarlo el contribuyente, y por derivación legal, otro responsable. Dicho esto, el Servicio de Rentas Internas concluye que si la misma Ley prevé expresamente que el pago pueda realizarse por el contribuyente, responsable o cualquier persona a nombre de los anteriores, mal podría la Administración Tributaria desconocer la calidad de pagador a quien está autorizado por la Ley para su efectivo cumplimiento; por tanto, a la legitimación para el pago le precede la Ley, por lo que independientemente de la condición del sujeto pasivo no obsta la calidad de pagador que tiene la persona que ha efectuado el pago. 4.5.- La recurrente afirma que el artículo 115 del Código Tributario determina el concepto general sobre el ª reclamanteº e incorpora un sentido extensivo para la acción administrativa de reclamo en el cual se demuestra que el reclamo administrativo por pago en exceso puede ser propuesto por todo aquel que advierta un perjuicio. Así, la Administración Tributaria sostiene que la errónea interpretación de los artículos 123 y 305 del Código Tributario queda en manifiesto cuando el Tribunal A quo expone que quien tiene el derecho para formular el reclamo de pago en exceso es el señor Juan Fernando Burneo Vela, otorgándole a la norma un sentido diferente, cuando es ésta la que determina que quien efectúa el pago es quien tiene el derecho de formular el reclamo. 4.6.- El Servicio de Rentas Internas recalca en su análisis que en la causa no se discute el pago en exceso en sí, sino quién está legitimado para ejercer el derecho a solicitar la devolución de lo pagado en exceso, cuando no es un hecho controvertido que la empresa Sánchez García & Asociados, en calidad de empleadora, asumió el pago del Impuesto a la Renta en atención a la modalidad contractual de salario neto. Por otro lado, en lo que respecta al sentido y alcance correcto de las normas, la casacionista expone que las disposiciones invocadas no determinan que las retenciones realizadas en relación de dependencia configuren pago en exceso, sino que lo suscribe de manera textual como el pago en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.

Consecuentemente, la recurrente señala que los artículos 123 y 305 del Código Tributario establecen: i) la definición del pago en exceso; y ii) la legitimación activa para reclamar la devolución de lo pagado en exceso, basándose en quién efectuó el pago; por tanto, el Tribunal de instancia interpretó incorrectamente el sentido literal de la norma, puesto que ante la constatación de la existencia de una solicitud de pago en exceso presentada por el señor Juan Fernando Burneo Vela por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2021 asumido por la empresa Sánchez & Asociados, al mantener el actor una modalidad contractual de salario neto, debió concluir que el legitimado activo para solicitar la devolución es quien efectivamente realizó el pago. 4.7.- En torno a lo determinante del yerro en el fallo recurrido, la Administración Tributaria arguye que aquello se evidencia al momento en que los jueces de instancia disponen que el titular del derecho y la devolución del crédito tributario por retenciones al empleado, sea éste, cuando la realidad es otra por la modalidad contractual pactada de salario neto. En ese sentido, la casacionista argumenta que no puede determinarse que el señor Juan Fernando Burneo Vela es el facultado a solicitar el pago en exceso, ya que él no lo realizó, sino que fue su empleador al asumir el pago del Impuesto a la Renta. Finalmente, el Servicio de Rentas Internas concluye que si la interpretación del Tribunal A quo hubiese sido correcta, se habría ratificado en sentencia lo resuelto por la Administración Tributaria, reconociendo que la modalidad de trabajo por la cual fue contratado el actor era de salario neto, y que quien asume el pago del impuesto es siempre el empleador, no existiendo así rubros por concepto de Impuesto a la Renta por parte del empleado que deban ser reliquidados. 4.8.- Contestación al recurso de casación.- En escrito de 25 de agosto de 2025, 16h12, el señor Juan Fernando Burneo Vela en compañía de su abogada patrocinadora, da contestación al recurso interpuesto solicitando que se niegue el mismo. Al efecto, señala que si bien la recurrente invoca los artículos 123 y 305 del Código Tributario como normas infringidas, únicamente desarrolla el cargo por error de interpretación del artículo 305 del Código Tributario. Además, expone que la casacionista no cuestiona la existencia del pago en exceso, sino la legitimación para solicitar su devolución. Sobre el cargo formulado, el actor manifiesta que la sentencia recurrida interpreta y aplica correctamente los artículos 123 y 305 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, concluyendo que el actor, al ser contribuyente y persona a nombre de quien se efectuó el pago, mantiene el derecho a reclamar la devolución del saldo a su favor. De ese modo, el actor concluye que la interpretación restrictiva de la Administración Tributaria fue

descartada con fundamento en una correcta interpretación normativa efectuada por el Tribunal de instancia.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación de los artículos 123 y 305 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza de la Sala, considera:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 6.2.1.- La errónea interpretación ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º. 6.2.2.- Las normas que se estiman infringidas son.- a) Artículo 123 del Código Tributario.- ª Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo. Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta,

tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.º. b) Artículo 305 del Código Tributario.- ªProcedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26.º. 6.2.3.- La casacionista para fundamentar su recurso señala, en resumen, que el Tribunal le ha dado a los artículos 123 y 305 del Código Tributario un sentido diferente al que les corresponde, lo cual constituye un error determinante en la parte resolutiva de la sentencia, pues el Tribunal considera que el beneficiario del pago en exceso es el señor Juan Burneo Vela, cuando su modalidad contractual en relación de dependencia fue bajo salario neto, es decir, que su empleador asume los gastos que corresponden a la seguridad social y al pago del impuesto a la renta. Afirma que las disposiciones legales referidas de manera clara establecen que el derecho a formular el reclamo lo tienen las personas naturales o jurídicas que efectuaron el pago del impuesto causado; sin embargo, el Tribunal consideró que al ser el actor, el contribuyente del impuesto causado, es el sujeto pasivo que puede pedir el pago en exceso. Afirma que quien tiene la legitimación activa para solicitar el pago en exceso es el empleador, en virtud de la modalidad de salario neto y porque la afectación económica se produce en el patrimonio del empleador. Finalmente, señala que las normas erróneamente interpretadas determinan que quien puede solicitar la devolución del pago es quien efectúa el pago. 6.2.4.- Esta Sala Especializada en observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia; entre los hechos no controvertidos tenemos: i. El impuesto a la renta causado por el señor Burneo Vela en el ejercicio fiscal 2021 fue de USD. $ 3.058,75; a su vez, las retenciones en la fuente ascienden a USD. $ 4.573,62, por lo que se genera una diferencia a favor del contribuyente USD. $ 1.514,87. (fj. 126). ii. El

pago del impuesto a renta causado fue satisfecho. (fj. 126). iii. El señor Burneo fue contratado por su empleador bajo sistema de salario neto, y bajo esta modalidad acordada con su empleador, la sociedad Sánchez García & Asociados S.A. asumió el costo y pago de la retención en la fuente del impuesto a la renta causado del actor. (fj. 127). iv. Existen retenciones de impuesto a la renta practicadas al actor en relación de dependencia, cuyo monto resulta superior al valor de impuesto a la renta causado. (fj. 127 vuelta). 6.2.5.- Entre los hechos probados tenemos: i. El empleador pagó al actor por concepto de sueldos la suma de USD. $ 27.009,00; por sobresueldos, comisiones bonos y otros ingresos gravados la suma de USD. $ 13.407,63; y, por participación de utilidades la suma de USD. $ 659,39. (fj. 127). ii. Conforme la modalidad laboral acordada con el empleador, se incluyó como parte de la base imponible, el impuesto a la renta del trabajador que lo asume por USD. $ 3.886,10. iii. La base imponible es de $ USD. 44.962,12 USD, por la cual se calcula un impuesto a la renta de USD. $ 4.573,52. (fj. 127 vuelta-128). 6.2.6.- Para analizar el tema en controversia esta Sala especializada advierte que en el fallo impugnado se realiza un extenso análisis respecto del sujeto pasivo del impuesto a la renta, de la calidad de contribuyente del impuesto, de la modalidad de contratación del actor bajo el sistema de salario neto; y, se hace además, una diferenciación de las partes respecto de la relación laboral y del ámbito impositivo. El Tribunal Distrital llega a las siguientes conclusiones: i. El señor Burneo, actor en la causa, es el contribuyente del tributo porque sobre sus ingresos se verifica el hecho generador del impuesto a la renta; ii. La sociedad Sanchéz García & Asociados S.A. es el responsable del tributo como agente de retención; iii. La modalidad de contratación entre el actor y su empleador, de salario neto, no le convierte al agente de retención en contribuyente; iv. El SRI confunde la deducibilidad de un gasto que le corresponde al empleador para efectos del cálculo de su impuesto a la renta, con el derecho a la devolución del crédito tributario del empleado. Además, en el fallo impugnado se hace énfasis en que el artículo 20 del Código Tributario dispone que las estipulaciones contractuales de orden laboral no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. 6.2.7.- La Sala especializada en atención a las consideraciones que realiza el Tribunal de instancia y a los hechos probados que se desprenden del fallo impugnado, esto es, que existen retenciones de impuesto a la renta practicadas al actor, cuyo monto resulta superior al valor del impuesto a la renta causado, existe una diferencia generada a favor del actor, que puede ser solicitada por quien ostenta la calidad de contribuyente, concluye que en el fallo impugnado no se ha producido una

interpretación equivocada de las normas en cuestión. 6.2.8.- Finalmente, respecto de la afirmación de la casacionista de que los artículos 123 y 305 del Código Tributario establecen sin lugar a dudas que la legitimación activa para reclamar la devolución de lo pagado en exceso corresponde a quien efectuó el pago, pues fue quien sufrió la afectación económica, ha quedado explicado que el acuerdo contractual respecto de la modalidad laboral entre empleado y empleador no modifica la calidad de contribuyente del señor Burneo, ni la calidad de agente de retención de Sánchez García & Asociados S.A., criterio que comparte esta Sala especializada que ya se ha pronunciado en el mismo sentido con anterioridad. En tal virtud, las normas han sido interpretadas en su sentido literal, sin darles un alcance restrictivo o amplio como afirma la recurrente. En consecuencia, no se evidencia una errónea interpretación de los artículos 123 y 305 del Código Tributario, por lo que el vicio no prospera y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo de impugnado dictado el 8 de septiembre de 2023, 8h43, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2023-00081.

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

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación de los artículos 123 y 305 del Código

Tributario, ha considerado que no se ha producido el vicio propuesto y, en tal virtud, ha resuelto no casar el fallo impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

RESOLUCION 303-2026

291079498-DFE

Juicio No. 17510-2021-00186

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, miércoles 6 de mayo del 2026, las 09h41. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Marco Albán Zambonino y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2021-00186.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la señora María Gardenia Recalde Andrade, presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 110012021RREC001701, notificada el 13 de enero del 2021, suscrita por la Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve aceptar parcialmente el reclamo administrativo de impugnación a la Liquidación de Pago por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2013.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Verificar la validez y legalidad de la resolución No. 110012021RREC001701 del 13 de enero de 2021, emitida por el Director Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, que atiende el reclamo presentado en contra de la liquidación de pago 10202006500440640 por impuesto a la renta del ejercicio 2013 conforme las alegaciones y pretensiones de las partes procesalesº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió aceptar la demanda interpuesta por la señora María Gardenia Recalde Andrade y por nulidad deja sin efecto la Liquidación de Pago No 10202006500440640 del 20 de marzo de 2020, emitida por parte de la Administración Tributaria por concepto de impuesto a la renta del ejercicio económico 2013 y con ello la Resolución No. 110012021RREC001701, notificada el 13 de enero del 2021 por parte de la Dirección Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas.

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por GILDA ROSANA MORALES ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

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

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 19 de julio del 2024, a las 14h48, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2021-00186, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 4 de septiembre de 2025, a las 11h10, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por la caso 5, del art. 268 del COGEP, por errónea interpretación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario; y por el caso 2, acusa que la decisión no cumple con el requisito de motivación.

2. 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, mediante la que, 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, 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, e 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. Actúa el Dr. Marco Albán Zambonino, conjuez nacional encargado, en lugar del Dr. José Suing Nagua, en virtud del acta de sorteo de 29 de abril de 2026, que se dispone a Secretaria que se agregue al proceso.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 17510-2021-00186, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos

184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. 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, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 5 de mayo del 2026 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, en la especie, la sentencia de instancia incurre en los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP. Que respecto del caso 5 de errónea interpretación del art.139 numeral 2 del Código Tributario. Que del análisis de la sentencia recurrida, es pertinente afirmar que la norma que fue utilizada por el Tribunal para la resolución de la causa que nos concierne, es el art. 139 numeral 2 del Código Tributario, considerando que la decisión de los juzgadores se enfoca en establecer que existió una vulneración al derecho a la defensa de la contribuyente por la fecha en la que le fue notificada la Liquidación de Pago No. 10202006500440640. Que el art. 139 numeral 2 del Código Tributario ha establecido dos escenarios en los cuales se configura la invalidez de un acto administrativo. Que por un lado, para que el acto administrativo pueda ser catalogado como inválido, debe haber sido dictado por una autoridad que es manifiestamente incompetente; en este caso, el Servicio de Rentas Internas, dictó el acto administrativo impugnado, así como su antecedente, a través de los departamentos competentes, según su estructura orgánica, por lo que, esta causal no es de interés en el desarrollo del presente recurso casacional. Que por otro lado, la norma citada establece además que los actos administrativos que han sido dictados sin observar las normas de procedimiento o, las formalidades que la ley prescribe serán inválidos, sin embargo, esta condición depende de otra para activarse, que esta falta de aplicación de normas de procedimiento y/o formalidades haya implicado una violación al derecho a la defensa del administrado, o en su defecto, haya influido en la decisión que toma la autoridad competente en etapa de reclamo administrativo. Que se puede entender que el numeral 2 del

art. 139 establece dos condiciones que son necesariamente concurrentes para determinar la invalidez de un acto administrativo; esto quiere decir que la primera condición no puede cumplirse sin la segunda, por lo que el Tribunal de instancia debió, ejerciendo la facultad correspondiente al control de legalidad y, considerando los elementos probatorios presentados por las partes, verificar si efectivamente se violentó el derecho a la defensa del contribuyente dentro del procedimiento de determinación. Que se detalla partes del considerando 8.4. Que de lo señalado en el considerando mencionado, el Tribunal concluyó erróneamente que el contribuyente no ha podido presentar ningún tipo de reclamo administrativo frente a la Liquidación de Pago emitida en un primer momento y, es por esta razón, que se ha considerado que se ha vulnerado su derecho a la defensa. Que resulta contradictorio ya que en el acápite cuarto numeral cuatro del reclamo, reconocidos por la parte actora, así como por el Tribunal, específicamente aquello referente a la presentación y atención del reclamo interpuesto por la contribuyente en sede administrativa. Que es imperante puntualizar que se tiene como hecho no controvertido que la contribuyente tuvo la oportunidad de descargarse las diferencias que fueron encontradas por la Administración Tributaria en etapa de reclamo administrativo, puesto a que se habilitó un término probatorio de treinta días hábiles para el efecto; en este tiempo, la contribuyente pudo desvanecer la mayoría de las glosas levantadas en el procedimiento de determinación, hecho que fue reconocido por el propio sujeto pasivo en su acto de proposición, afirmación que también fue recogida en la sentencia. Que del acto de proposición y de la sentencia, se concluye que, a pesar de que el SRI notificó a la contribuyente con la Liquidación de Pago No. 10202006500440640 en un momento en el que los términos y plazos se encontraban suspendidos, a causa de la pandemia causada por la enfermedad COVID-19, la contribuyente ejerció efectivamente su derecho a la defensa en etapa de reclamo administrativo, presentando la documentación que consideró que podían ser descargos para las diferencias encontradas. Que la norma que fue utilizada por los juzgadores de instancia es clara y, en consecuencia, no requiere de ningún tipo de interpretación extensiva para determinar su verdadero fin. Que existen dos hechos no controvertidos que han sido recogidos por la Sentencia de Tribunal de instancia: ª 1. La Administración Tributaria le notificó a la contribuyente con un acto administrativo en una fecha en la que los plazos y términos se encontraban suspendidos por Resoluciones emitidas por su máxima autoridad; 2.La contribuyente, posteriormente, presentó reclamo administrativo sobre dicho acto y, existiendo un término probatorio otorgado por el Servicio de Rentas Internas, pudo

descargarse las diferencias que le fueron determinadas en un inicio en etapa determinativa mediante de la documentación que consideró necesaria, por lo que ejerció su derecho a la defensa en el procedimiento administrativo que se llevó a caboº. Que si se realiza un ejercicio interpretativo de forma literal, es evidente afirmar que la omisión de normas de procedimiento y/o formalidades invalida un acto administrativo siempre y cuando sea causante de una violación al derecho a la defensa del administrado, o en su defecto, haya influido en la decisión que toma la autoridad competente en etapa de reclamo administrativo. Que en la sentencia del Tribunal, este segundo elemento esencial de la norma no se ha verificado y, es más, la decisión raya en la contradicción, puesto a que los propios juzgadores de instancia se encuentran resolviendo sobre la validez de la resolución administrativa que conoció y atendió el reclamo planteado por el contribuyente en cuerda administrativa. Que es más que evidente que el sujeto pasivo ejerció efectivamente su derecho a la defensa dentro del procedimiento administrativo y, prueba de aquello es, justamente, la Resolución impugnada. Que existe un claro error de interpretación de la norma invocada para resolver la causa por parte del Tribunal de instancia, puesto a que ha resuelto que la segunda condición determinada en el numeral 2 del art. 139 se ha configurado, a pesar de que se encuentra conociendo una causa en la que existe una resolución que atiende un reclamo administrativo de por medio, interpuesto por el contribuyente y, atendido y aceptado parcialmente por la Administración Tributaria en sede administrativa. Que de haber interpretado el art. 139 numeral 2 del Código Tributario de forma literal habría concluido que la contribuyente ejerció efectivamente su derecho a la defensa, en etapa de reclamo administrativo; ya que es el propio Tribunal de instancia que establece como hecho no controvertido la existencia de un reclamo administrativo interpuesto por parte de la contribuyente en cuerda administrativa y que, de hecho, existieron descargos presentados por el sujeto pasivo que permitieron desvirtuar las diferencias encontradas por la Administración Tributaria. Que la incidencia interna implica que existe una errónea interpretación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario y, a consecuencia de ello, el Tribunal de instancia resuelve un caso en el que, por un lado, establece como hecho no controvertido que ha existido una resolución administrativa que conoce un reclamo planteado por el contribuyente y, lo acepta parcialmente, en donde se han presentado descargos y, por otro lado, se contradice y afirma que ha existido vulneración al derecho a la defensa del contribuyente puesto a que ª pudo suponer intentos fallidos de ejercer sus derechos de impugnar el acto administrativo, o de defenderse de un acto

administrativo que a su criterio le resultaba lesivo de derechosº. Que la incidencia externa de la resolución emitida por el Tribunal es, automáticamente, la falta de recaudación de tributos a favor de las arcas públicas del Estado, lo que tiene una consecuencia directa en la recolección de fondos para el financiamiento del gasto público ecuatoriano. Respecto al caso 2 cuando la sentencia no cumple el requisito de motivación.- Que este vicio violenta las disposiciones de los arts. 76.7.l) de la Constitución; 89, 90.5, 95.7 del COGEP; 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial; 4.9 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Que se detalla los considerandos 8.3 y 8.4. Que de lo expuesto en dichos considerandos existe una incoherencia lógica en el fallo de instancia, puesto que por un lado, establece como hecho no controvertido que el actor ha interpuesto un reclamo en etapa administrativa, resultando en la emisión de la Resolución que está siendo impugnada y analizada bajo el control de legalidad en sede judicial; mientras que, por otro lado, en sus conclusiones establece que ªse enervó del derecho a la defensa del hoy actor, ya que pudo suponer intentos fallidos de ejercer sus derechos de impugnar el acto administrativo, o de defenderse de un acto administrativo que a su criterio le resultaba lesivo de derechosº. Que el fallo ha incurrido en una incoherencia lógica, según las reglas establecidas por la Corte Constitucional en la Sentencia No. 1158-17-EP/21. Que la resolución judicial de instancia que acepta la demanda impugnación interpuesta sobre la Resolución No. 110012021RREC001701, así como su antecedente y que declara la nulidad de ambos actos administrativos, no cumple con el requisito correspondiente a la motivación determinado en los artículos antes detallados. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La señora María Gardenia Recalde Andrade en la contestación al recurso de casación planteado señala respecto a la errónea interpretación del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario: que la Corte Nacional de Justicia ha previsto que para su análisis se debe partir de hechos probados, dado que el recurrente da por cierto aquello que se describe en la verdad procesal. Que de la lectura del recurso de casación interpuesto, se evidencia que el sustento de este es la desavenencia de la procuradora fiscal respecto a lo resuelto por el Tribunal de instancia y no una errónea interpretación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario aplicable al caso. Que en la sentencia lo interpretado a la luz de los hechos fue verificar la legalidad del acto administrativo impugnado, que aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado en contra de la Liquidación de Pago No. 10202006500440640, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio económico 2013. Que, lo que pretende el SRI es

que la Corte Nacional haga un nuevo recuento del proceso administrativo, y actúe como una nueva instancia, lo cual no es posible. Que el Tribunal en la sentencia recurrida en ningún momento ha negado u omitido el hecho de que la actora pudo presentar un reclamo administrativo en contra de la Liquidación de Pago No. 10202006500440640; sin embargo, este hecho no motivó que el Tribunal determine que existió una vulneración al derecho a la defensa de la actora. Que justamente ahí radica la confusión del SRI dentro del recurso planteado. Que el derecho a la defensa conculcado por parte de la Administración Tributaria en contra de la actora ocurrió precisamente en el momento en el cual el SRI notificó la Liquidación de Pago No. 10202006500440640 mientras los plazos y términos en materia tributaría se hallaban suspendidos y la actora aún tenía el derecho de presentar sus descargos en contra de la Comunicación de Diferencias antecedente de la Liquidación de Pago antes citada, hecho explicado de forma extensa y clara en el fallo recurrido. Que este es el hecho evidenciado por parte del Tribunal y el cual constituye el fundamento para haber aceptado la demanda de la actora y por ende ordenado la nulidad de la Liquidación de Pago y como consecuencia, de la Resolución impugnada. Que el SRI está pretendiendo inducir a error a los Jueces, argumentando que la actora pudo presentar sus descargos en contra de las glosas determinadas en la Liquidación de Pago tantas veces aludida, sin embargo, la Procuradora olvida que, previamente, dentro de! término para justificar las supuestas diferencias a la Comunicación de Diferencias, antecedente de la Liquidación de Pago, se habría podido evitar que se emita un acto administrativo que contenía diferencias absurdas y sin asidero, siempre que el SRI no hubiese vulnerado el procedimiento y expedido un acto administrativo durante la suspensión de plazos y términos, es decir, actuando en contra de norma expresa expedida por la propia entidad. Que es un hecho no controvertido, esto es, que el SRI notificó la Liquidación de Pago No. 10202006500440640 el 20 de marzo de 2020, cuando los plazos y términos en materia tributaria se hallaban suspendidos, situación que convierte dicho acto administrativo en nulo, al haberse vulnerado el derecho a la defensa de la actora. Que en ninguna parte del recurso interpuesto por parte de la Administración Tributaria se indica cuál habría sido la correcta interpretación del artículo 139 numeral 2 del Código Tributario. Respecto al caso 2, señala que se evidencia que existe inconformidad de la Administración con lo resuelto por el Tribunal. Que, la falta de motivación acusada no radicaría en la inexistencia de un razonamiento judicial en el que se confronten los hechos con el derecho, sino en que el fallo no acepta la tesis que planteó el SRI como argumento de defensa. Que a

lo largo del recurso de casación la Administración relata, a su juicio, cuál debió haber sido el criterio ª correctoº del Tribunal; es decir, pretende que la Corte Nacional se convierta en un Tribunal de alzada que conozca el mérito de los autos y acepte la tesis de defensa del SRI. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en: caso 2 del art. 268 del COGEP, bajo el cargo de que no cumple con el requisito de motivación, amparado en los art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; 89, 90 numeral 5, 95 numeral 7 del COGEP; 130 numeral 4 del Código Orgánico de la Función Judicial y 4 numeral 9 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional; y, caso 5, bajo el cargo de errónea interpretación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. 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: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles, así como, cuando no cumplan el requisito de motivación; (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1. El caso 2 del art. 268 del COGEP, se configura de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el caso se alega el incumplimiento del requisito de motivación.

6.1.2. El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos

probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.3 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.º (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 361).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: [¼] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [¼] l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº.

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DEL PROCESOS.

> ª Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos

fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casaciónº.

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

ª Art. 95.- Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: ¼ 7. La motivaciónº.

CODIGO ORGANICO DE LA FUNCION JUDICIAL

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

LEY ORGANICA DE GARANTIAS JURISDICCIONALES Y CONTROL CONSTITUCIONAL

ª Art. 4.- Principios procesales.- La justicia constitucional se sustenta en los siguientes principios procesales: ¼ 9. Motivación.- La jueza o juez tiene la obligación de fundamentar adecuadamente sus decisiones a partir de las reglas y principios que rigen la argumentación jurídica. En particular, tiene la obligación de pronunciarse sobre los argumentos y razones relevantes expuestas durante el proceso por las partes y los demás intervinientes en el proceso.

CÓDIGO TRIBUTARIO.

ª Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los

siguientes casos: (¼) 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamoº .

6.3 Respecto al caso 2, la motivación está entendida doctrinariamente como ª el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucionalº (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

6.3.1 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19 emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

6.3.2 El Tribunal A quo, en el considerando OCTAVO, numeral 8.3, establece respecto a la nulidad de la Liquidación de Pago No. 10202006500440640, notificada el 20 de marzo de 2020, que teniendo presente la fecha de notificación, el término de 20 días previsto para que presente la declaración sustitutiva correspondiente o los documentos que justifiquen las diferencias detectadas, aún se encontraba decurriendo cuando se notificó con la Liquidación de pago, pues se habían suspendido los términos y plazos a consecuencia de la Pandemia COVID, desde el 16 de marzo de 2020.

Ante se señalado establece el Tribunal que en este contexto la actora tenía hasta el 17 de marzo de 2020, para presentar la declaración sustitutiva de impuesto a la renta del 2013 o

para presentar los descargos respectivos (considerando que el 24 y 25 de febrero fue el feriado de carnaval en el año 2020), situación que no ocurrió por haberse emitido antes de tiempo la Liquidación de Diferencias y mientras se encontraban suspendidos términos y plazos.

6.3.3 El Tribunal A quo hace un análisis detallado y extenso de los decretos ejecutivos y acuerdos ministeriales emitidos en Pandemia, así como de las resoluciones de la Administración Tributaria que disponen la suspensión de términos y plazos y de la sentencia de Corte Constitución respecto de algunas de estas resoluciones, y concluye que el término correspondiente para presentar los descargos o para presentar la declaración sustitutiva, vencía el 17 de marzo de 2020, sin embargo, debido a la declaratoria de emergencia sanitaria en el territorio nacional, justamente a partir del 16 de marzo de 2020, el Servicio de Rentas Internas suspendió de oficio los plazos administrativos de los procesos a su cargo, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000022.

Determina el Tribunal que a pesar de la suspensión de plazos, el 20 de marzo de 2020 la actora fue notificada con la Liquidación de Pago No. 10202006500440640, emitida por diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013, con la que tomando en cuenta que no se presentaron los justificativos o descargos respecto a la Comunicación de Diferencias No. DZ1- GTROCD20-00000020-M, se la ratifica en su totalidad.

6.3.4 En función de todo el análisis que consta en el fallo recurrido, que por su extensión no se cita en su literalidad dentro de este fallo, concluyen los jueces distritales señalando que la notificación de la Liquidación de pago, dentro el período de suspensión de plazos y términos comprendido del 16 al 31 de marzo de 2020, no solo supone un incumplimiento por parte del funcionario emisor del mismo, a disposiciones normativas provenientes de la ley y de su superior jerárquico, llámese Director General del Servicio de Rentas Internas, sino que también incide en una violación del debido proceso y seguridad jurídica conforme las normas contenidas en los arts. 76 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador.

Determina el Tribunal que adicionalmente evidencia que se enervó del derecho a la defensa del hoy actor, primero porque aún faltaba un día para que venza el término concedido para presentar descargos o la declaración sustitutiva, y, segundo, porque aquello pudo suponer intentos fallidos de ejercer su derecho de impugnar el acto administrativo, o, de defenderse de un acto administrativo que a su criterio le resultaba lesivo de derechos, cuando era público y notorio que las actividades del sector público en general y particularmente del Servicio de Rentas Internas se encontraban suspendidas las primeras semanas de la emergencia sanitaria, como es del caso.

Establece el Tribunal que es pertinente invocar los arts. 76 y 82 de la Constitución de la República del Ecuador, así como lo previsto por los numerales 1 y 9 del art. 103 del Código Tributario, que establece como deberes sustanciales de la administración tributaria, en primer lugar el cumplimiento de la normativa tributaria vigente y el respeto a las decisiones propias; circunstancias que no se verifican en el acto antecedente de la resolución impugnada.

Por lo expuesto a criterio del Tribunal, la administración tributaria ha desconocido el alcance de las disposiciones propias, emitidas en el contexto de la pandemia de COVID 19. Que la inobservancia de normas constitucionales, legales y de normativa secundaria expedida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, por parte de la Directora Zonal 1 del SRI que violentó el debido proceso, obliga al Tribunal a declarar la nulidad del antecedente de la resolución impugnada. Que todo esto sin desmerecer que la actora tenía hasta el 17 de marzo de 2020, es decir, cuando ya se encontraban suspendidos los términos, para presentar los descargos de las diferencias encontradas o la declaración sustitutiva respectiva; afectando clara y expresamente el derecho a la defensa de la actora.

Que lejos de intentar restablecer la legalidad administrativa, la Dirección Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas, pretendió validar un acto de determinación, que resultaba contrario al debido proceso, al derecho a la defensa y a la seguridad jurídica, al ser notificado mientras se encontraban suspendidos plazos y términos.

Establece el Tribunal que el art. 139 del Código Tributario, concordante con el art. 76 de la

Constitución de la República del Ecuador, dispone: ª Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la Autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:... 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la Ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. (El resaltado es añadido)º.

6.3.5 Concluye el Tribunal señalando que por lo expuesto, en aplicación del segundo numeral del art. 139 del Código Tributario, es pertinente declarar la nulidad de la Liquidación de Pago No 10202006500440640 de 20 de marzo de 2020, y de la Resolución No. 110012021RREC001701 notificada el 13 de enero del 2021 por parte de la Dirección Zonal 1 del Servicio de Rentas Internas.

6.3.8 En virtud del análisis que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que la sentencia de instancia incurra en el vicio de falta de motivación ya que en virtud del objeto de la controversia establecido se pronuncia respecto de verificar la validez y legalidad de la Resolución No. 110012021RREC001701 del 13 de enero de 2021, para lo cual hace un análisis extenso y detallado de hechos y del derecho aplicable a ellos, existiendo suficiente subsunción entre estos, lo que denota que existe motivación, siendo desechado el cargo propuesto bajo el caso 2.

6.4 Respecto al cargo de errónea interpretación del art. 139 numeral 2 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, se verifican los siguientes hechos probados y/o no controvertidos: i) Que el 14 de febrero de 2020, fue notificada al contribuyente la Comunicación de Diferencias No. DZ1- GTROCD20-00000020 M, con la que la Administración Tributaria informó que detectó diferencias por concepto de impuesto a la renta correspondiente al ejercicio económico 2013, disponiendo que en el término de 20 días se presente la declaración sustitutiva correspondiente o los documentos que justifiquen las diferencias detectadas; ii) Que el término de 20 días fenecía el 17 de marzo de 2020. iii) Que el SRI por la Pandemia COVID-19 en el año 2020, suspendió los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro,

mediante sendas resoluciones, iniciando dicha suspensión el 16 de marzo de 2020; iii) Que se notifica a la actora con la Liquidación de pago No. 10202006500440640 el 20 de marzo de 2020, cuando aún se encontraban decurriendo los 20 días término que se le habían concedido para presentar descargos o la declaración sustitutiva, por cuanto la suspensión de términos y plazos tuvo lugar desde el 16 de marzo de 2020.

6.4.2 Partiendo de los hechos probados precisados, se evidencia que se encuentra sustentada cuál es la indefensión en la que se dejó al accionante y porqué el numeral 2 del art. 139 del Código Tributario era la norma llamada a regular dicho hecho. Se deja constancia que cuando se elige el cargo de ª errónea interpretaciónº, se acepta que esa es la norma llamada a regular el asunto controvertido, pero con un alcance distinto, sin embargo en el caso la norma regula bajo qué supuestos se puede declarar la nulidad, por ende el recurrente se encontraba de acuerdo en que debía declararse la nulidad, aunque no supo precisar con qué alcance, y, por otro lado, su fundamentación no guarda relación con una errónea interpretación, sino con una aplicación indebida, siendo esto suficiente para desechar el cargo, por errores imputables al casacionista en la construcción del yerro y cargo alegados.

Por otro lado, no se evidencia cuál es la errónea interpretación que sustenta la casacionista, pues no llega a explicar puntualmente cuál debería ser el sentido o alcance de dicha norma, pues se limita a señalar que la parte accionante impugnó el acto administrativo no habiendo quedado en indefensión, cuando claramente, la indefensión estuvo dada por haberse notificado con la Liquidación de Diferencias dentro de la suspensión de términos y plazos, cuando aún no terminaban de transcurrir los 20 días concedidos para la presentación de descargos o de una declaración sustitutiva, vulnerándose la garantía del debido proceso y por tanto el derecho a la defensa establecido en el art. 76.7 letra a), b), c) y h) de la Constitución de la República del Ecuador.

6.4.3 Finalmente, cabe señalar que, la presentación del reclamo administrativo contra la Liquidación de pago No. 10202006500440640, notificada el 20 de marzo de 2020, no subsana la actuación de la Administración Tributaria de notificar dicha Liquidación cuando se encontraban suspendidos los plazos y términos de todos los procesos administrativos

tributarios, y, por tanto, no habían transcurrido aún los 20 días término concedidos para el efecto, en la Comunicación de Diferencias.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 19 de julio del 2024, a las 14h48, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2021-00186.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SRI; no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

El análisis en casación encuentra que no se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, ya que por un lado, la sentencia está motivada, y por otro, bajo los hechos probados se verifica que la norma acusada de vicio, fue aplicada en su tenor literal por lo que no existe errónea interpretación, además, el recurrente comete errores importantes en la construcción del cargo elegido, como se explica.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

291079793-DFE

Juicio No. 17510-2021-00249 RESOLUCION 304-2026

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, miércoles 6 de mayo del 2026, las 09h43. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Jueces Nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Marco Albán Zambonino y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 17510-2021-00249.

1. Antecedentes procesales

1.1.- En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció como punto de la controversia: ª Establecer sobre la validez y legalidad de la Determinación de Control Posterior No. JCP1-2019-0021-D001 de 2 de marzo de 2021, emitida por la Dirección Nacional de Intervención del SENAEº (fj. 380 exp. de instancia, párr. 28). Además, se establecieron como problemas jurídicos los siguientes: ª (...) para dar solución al asunto controvertido en la presente causa, es preciso establecer: i. si las diferencias establecidas en la determinación de control posterior respecto de las medidas arancelarias por contingentes arancelarios y recargo del 20% es acorde a la normativa; ii. si la imposición de salvaguardias es acorde a la normativa; y, iii. si el acto impugnado vulnera el requisito de motivación.º (fj. 380 vta., párr. 32).

1.2.- Cabe destacar, que la compañía DISPROWORLD CIA. LTDA. (en adelante solo DISPROWORLD, importadora, sujeto pasivo o parte actora) presentó su demanda de impugnación en contra de la Determinación de Control Posterior No. JCP1-2019-0021-D001, emitida el 02 de marzo de 2021 por la Directora Nacional de Intervención del SENAE de aquel entonces, mediante la cual se determinaron valores a pagar por un monto de setecientos noventa y siete mil seiscientos setenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con 29/100 (USD $ 797.672,29), por concepto de diferencias detectadas en las declaraciones

aduaneras realizadas entre abril de 2018 a septiembre de 2019.

1.3.- En la sentencia recurrida, dictada el 13 de noviembre de 2024, a las 09h13 (fjs. 378 a 384), los jueces de instancia resolvieron -por voto de mayoría- aceptar parcialmente la demanda deducida por la empresa DISPROWORLD, en consecuencia, ratificaron la validez y legalidad del acto administrativo impugnado, salvo las diferencias por salvaguardias a las que se consideró como ilegítimas y por ende, se dejaron sin valor jurídico alguno (fj. 384, acápite VII, párr. 63).

1.4.- El señor Carlos Andrés Terán Caicedo, en calidad de Gerente General, y por tanto Representante Legal, de la compañía DISPROWORLD, presentó junto con su defensor técnico, el doctor Fabián Efraín Herrera Rueda, un escrito el 05 de febrero de 2025, a las 13h29 (394 a 402); y también, la abogada Dayana Estefanía Urdánigo Palma, invocando la calidad de Procuradora Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante solo SENAE, administración o autoridad aduanera, o, institución o entidad demandada), el mismo día a las 14h33 (fjs. 404 a 407). A través de tales escritos, ambos sujetos procesales interpusieron recurso de casación contra la sentencia de mayoría, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio No. 17510-2021-00249 con fundamento en el caso 5 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP) por falta de aplicación de los artículos 71 y 72 del COPCI; 15, 35 y 36 del Reglamento al Libro IV del COPCI; 82 y 300 de la Constitución de la República; 5 del Código Tributario y 7 del Código Civil; las resoluciones Nos. 30-2017 y 20-2018 del Comité de Comercio Exterior (COMEX); y, el Acuerdo Ministerial No. 18 212 del Ministerio de Industrias y Productividad (MIPRO), y, aplicación indebida de los artículos 145 del COPCI y 90 del Código Tributario; y, en el caso 2 del mismo artículo 268 del COGEP, respectivamente.

1.5.- Mediante auto de fecha 06 de octubre de 2025, a las 10h26 (fjs. 3 y 4 exp. casacional), el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, en su calidad de Conjuez Nacional Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, admitió el recurso de casación presentado por DISPROWORLD, e, inadmitió el recurso de casación presentado por el SENAE.

2. Competencia

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso

de casación, en virtud de la Resolución No. 03-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la cual, 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, a través de Resolución No. 08-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021 de 05 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores José Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llamó al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia de aquel entonces, avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Actúa el Dr. Marco Albán Zambonino en reemplazo del Dr. José Suing Nagua, en virtud del acta de sorteo de 29 de abril de 2026, que se dispone a Secretaría que se adjunte al proceso.

2.3.- Conforme consta del acta de sorteo, efectuada por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 22 de diciembre de 2025, a las 09h12 (fj. 23 exp. casacional), se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, por lo tanto, esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución (CRE), 185 -segunda parte, numeral 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), y, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado todas las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día martes 05 de mayo de 2026, a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1.- Fundamentación del recurrente.- 4.1.1.- Explica el casacionista que los artículos 71 y 72 del COPCI establecen que el COMEX, es el cuerpo colegiado que se encarga de formular y aprobar las políticas públicas en materia de política comercial así como de comercio exterior; de ello, señala que el instrumento de política comercial para el presente caso, corresponde al denominado ª Contingenteº, el cual a través de las resoluciones Nos. 30-2017 y 20-2018 del COMEX, habría sido designado al Ministerio de Industrias y Productividad (MIPRO), para que como ente administrador, establezca los beneficiarios y el control sobre dicho instrumento (para la liberación de aranceles). En ese contexto, indica que era imperativo que los jueces distritales apliquen el artículo 15 del Reglamento al Libro IV del COPCI, a fin de reconocer la jerarquía y fuerza vinculante de los tratados internacionales en materia de comercio exterior, en base a los cuales menciona que deben ser aplicadas las resoluciones del COMEX. Por su parte, manifiesta que conforme el artículo 35 del mismo reglamento, el COMEX debía establecer a los encargados de verificar las importaciones que se realicen en función del mentado contingente, de manera que -según explica- al SENAE se le encomendó únicamente, la liberación de tributos dentro del sistema informático de comercio exterior, con el propósito de que pueda someter a sus facultades todo lo que sobrepase el contingente. Además, señala que en el artículo 36 ibídem se establece que la Secretaría Técnica debe proponer al COMEX, todos los aspectos fundamentales vinculados con los contingentes, conforme una breve cita a un extracto que realiza de dicho articulado. 4.1.2.- Por otro lado, comenta que el artículo 1 de la Resolución No. 30-2017 del COMEX, determina que el MIPRO es la entidad competente para administrar el contingente, debiendo verificar el cumplimiento de este régimen, asimismo, dispone que se notificará al SENAE con el registro correspondiente, sobre el cual deberá aplicar la liberación anual de treinta mil (30.000) toneladas métricas para las empresas del sector industrial, por ende, el casacionista sostiene que la administración aduanera no podía ejercer su facultad determinadora sobre el contingente. En consonancia con lo anterior, señala que conforme el artículo 3 de la Resolución No. 20-2018 del mismo COMEX, el rol del SENAE se limita exclusivamente a ser informado trimestralmente por el MIPRO, sin que le sea atribuible ningún tipo de control sobre el contingente liberado, por lo que sostiene que cualquier actuación de la autoridad aduanera que exceda dicho marco, vulnera la competencia establecida en la ley. Asimismo, menciona que conforme los artículos 6 y 8 de la misma Resolución No. 20-2018, no se le

estableció al SENAE ninguna clase de administración del contingente, sino que netamente se le encomendó a la implementación del mismo dentro del ámbito de sus competencias, y por lo mismo, solo podía aplicar el contingente en sus registros informáticos y ejercer su facultad determinadora en aquellos casos en los que se sobrepase el monto establecido. 4.1.3.- A su vez, señala que conforme el artículo 1 y las disposiciones generales primera y segunda del Acuerdo Ministerial No. 18 212, las funciones respecto del contingente liberado le fueron delegadas al Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones (MCEI), mas no se le confirió ninguna clase de intervención al SENAE, con lo cual, alega que su rol es estrictamente informativo. Por lo antedicho, sostiene que la aplicación de las referidas normas, era indispensable para determinar los límites en cuanto a la competencia de cada institución, así como para corroborar que la actuación del SENAE sobre la administración del contingente liberado, carecía de sustento legal. 4.1.4.- De aquello, menciona que en lugar de las normas que debieron ser consideradas para dar solución a la causa, se aplicaron los artículos 76, 77.b, 107, 144, 145 y 212 del COPCI; a su vez, señala que la trascendencia del vicio, radica en que: a) La sentencia de instancia ratifica parcialmente la validez y legalidad de una determinación de control posterior, realizada -a su criterio- sin competencia, habiéndose omitido la disposición de que el organismo que aprueba las políticas nacionales en materia de comercio exterior, es el COMEX mas no el SENAE, de acuerdo a lo previsto en el artículo 71 del COPCI; b) Se omitieron por completo las competencias del COMEX en materia de política comercial, establecidas en el artículo 72 del COPCI; c) El Tribunal A quo no analizó el contexto internacional en el que se enmarcan la naturaleza y el alcance de las resoluciones Nos. 30-2017 y 20-2018 del COMEX, dentro del sistema de comercio exterior, conforme lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento al Libro IV del COPCI; d) Los jueces de instancia validaron una actuación del SENAE que excede sus competencias, al haberle permitido realizar determinaciones relacionadas con contingentes establecidos que contaban con liberación total de tributos, inobservando el artículo 35 del Reglamento al Libro IV del COPCI; e) El Tribunal Distrital permitió que la administración aduanera ejerza su facultad determinadora sobre contingentes liberados, a pesar de que se tenía por probado -según sus palabras- que no se sobrepasó el monto del contingente establecido en las resoluciones del COMEX, esto debido a la inobservancia del artículo 36 del Reglamento al mismo Libro IV del COPCI, lo cual resultó en una decisión que convalida una competencia indebidamente atribuida; f) El Tribunal de instancia desconoció que la administración del contingente se

encontraba a cargo del MIPRO, permitiendo que una entidad sin competencia intervenga en un proceso reglado, según lo contemplado en la Resolución No. 30-2017 del COMEX; g) Los jueces ignoraron el hecho de que la actuación del SENAE se limitaba a la inclusión del contingente dentro de su sistema informático; sin embargo, validaron su actuación como si hubiese gozado de competencia, al obviar lo determinado en los artículos 3, 6 y 8 de la Resolución No. 20-2018 del COMEX. 4.1.5.- Aunado a ello, indica que dentro del fallo recurrido se produjo igualmente la falta de aplicación de los artículos 82 y 300 de la Constitución, 5 del Código Tributario y 7 del Código Civil, de todos los cuales realiza transcripciones textuales, para señalar estas normas consagran la prohibición expresa de la retroactividad de la ley, por lo que resultaban imprescindibles para declarar la irretroactividad en la aplicación de la Resolución No. 20-2018 del COMEX, sobre 9 declaraciones aduaneras que -según comenta- fueron presentadas y aceptadas por parte de la autoridad aduanera, previo a la vigencia de la resolución de comercio exterior, esto es, antes de su publicación en el Registro Oficial No. 371, el 20 de noviembre de 2018. Dicho así, alega que por haber sido aceptadas dichas declaraciones antes de la emisión de la resolución del COMEX, no cabía la imposición de aranceles con efecto retroactivo, de lo cual destaca la trascendencia del vicio que acusa, al sostener que se aplicó la Resolución No. 20-2018 de forma retroactiva, a declaraciones aduaneras efectuadas de forma previa a la vigencia del arancel, por lo que considera que se vulneraron los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica; además, enlista las mentadas declaraciones con el detalle de sus fechas de presentación, mencionando que su individualización constaba como un hecho no controvertido en el proceso. 4.1.6.- Finalmente, respecto al segundo cargo propuesto, concerniente a la aplicación indebida de normas sustantivas, cita brevemente a los artículos 145 del COPCI y 90 del Código Tributario, frente a los cuales refiere que conforme los hechos probados, se tendría por demostrado que los contingentes establecidos en las antes referidas resoluciones del COMEX, constituyen medidas atribuidas a la política comercial y no tributos al comercio exterior, de manera que -a su entendimiento- no cabía la aplicación del artículo 145 del COPCI, pues dichos contingentes no se sujetaban al control posterior del SENAE, según lo previsto en la norma citada. Asimismo, considera que tampoco debía ser aplicado el artículo 90 del Código Tributario, toda vez que conforme ciertas consideraciones jurisprudenciales, explica que el recargo del veinte por ciento (20%) se contempla en casos de rentas internas, en los que la determinación proviene del mismo sujeto pasivo, mas no por parte de la administración

aduanera, en virtud de lo cual, sostiene que si el Tribunal Distrital hubiese analizado el tipo de determinación, correspondiente al fuero aduanero, había concluido que tal artículo 90 no era aplicable. 4.1.7.- En ese orden de ideas, señala que la norma que debía ser aplicada corresponde al artículo 108 del COPCI. A su vez, menciona que el yerro incide directamente en la resolución de la litis, puesto que los jueces de instancia incorrectamente otorgaron a los ª contingentes º la calidad de ª tributos al comercio exterior º, permitiendo que el SENAE ejerza un control posterior a través de su facultad determinadora; no obstante, manifiesta que los contingentes son medidas de política comercial que no se vinculan a la naturaleza de los tributos, mientras que también indica que se aplicó indebidamente un recargo del 20%, el cual por carecer de validez, causó un perjuicio económico a la importadora. 4.1.8.- Concluye solicitando se admita el recurso de casación interpuesto y se resuelva lo que en Derecho corresponda, acorde al correcto uso e interpretación de las normas jurídicas.

4.2.- Fundamentación de la contraparte.- De la revisión íntegra al expediente judicial, no se observa contestación alguna por parte de la institución demandada.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia de instancia incurre en los vicios de falta de aplicación de los artículos 71 y 72 del COPCI; 15, 35 y 36 del Reglamento al Libro IV del COPCI; 82 y 300 de la Constitución; 5 del Código Tributario y 7 del Código Civil; las resoluciones Nos. 30-2017 y 20-2018 del COMEX; y, el Acuerdo Ministerial No. 18 212 del MIPRO; así como de aplicación indebida de los artículos 145 del COPCI y 90 del Código Tributario, al amparo del caso 5 del artículo 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, que establece: ª Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º. 6.1.1.- El caso 5, se refiere a la violación directa de la Ley, y, por técnica casacional, su análisis debe partir siempre de los hechos probados en instancia, que no pueden ser valorados nuevamente en sede casacional, y que por ende, se entienden plenamente aceptados por las

partes. 6.1.2.- Respecto a la «falta de aplicación», el jurista Luis Tolosa Villabona nos ilustra que: ª(...) Ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º. 6.1.3.- Por otra parte, acerca del vicio de «aplicación indebida», conforme lo esbozado por el doctrinario Humberto Murcia, tenemos que se produce: ª(...) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª(¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. (...)º.

6.2.- La empresa recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES:

> Art. 71.- Institucionalidad.- El organismo que aprobará las políticas públicas nacionales en materia de política comercial, será un cuerpo colegiado de carácter intersectorial público, encargado de la regulación de todos los asuntos y procesos vinculados a esta materia, que se denominará Comité de Comercio Exterior (COMEX), (...)
>
> Art. 72.- Competencias.- Son deberes y atribuciones del organismo rector en materia de política comercial, las siguientes: a. Formular y aprobar las políticas y estrategias, generales y sectoriales, en materia de comercio exterior de bienes y servicios, fomento y promoción de las exportaciones, así como designar a los organismos ejecutores; (...)
>
> Art. 145.- Control Posterior.- Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, (...)

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL LIBRO IV DEL CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES, EN MATERIA DE POLÍTICA COMERCIAL, SUS ÓRGANOS DE CONTROL E INSTRUMENTOS:

Art. 15.- En materia arancelaria y no arancelaria, toda medida o regulación sobre comercio exterior, incluyendo defensa comercial, se sujetará a los tratados internacionales debidamente ratificados por Ecuador. (...)

Art. 35.- Establecimiento y administración de contingentes.- El COMEX será el encargado de aprobar el establecimiento de contingentes para la importación o exportación de mercancías, así como el mecanismo de administración de los mismos, (...)

Art. 36.- Aspectos relativos a los contingentes.- La Secretaría Técnica deberá proponer a consideración del COMEX los siguientes aspectos para su aprobación: a) Los volúmenes de contingentes que se abrirán cada año civil o productivo. Se entiende por año civil el período que va desde enero a diciembre de cada año; y, año productivo, al período que se defina para cada producto si difiere del año civil; b) El mecanismo de administración de los contingentes para cada producto o grupo de productos de acuerdo a las modalidades propuestas en este reglamento; c) Las instituciones públicas que serán las responsables de la operatividad de la administración de los contingentes; d) El mecanismo de monitoreo de la asignación y cumplimiento de las condiciones establecidas para la asignación de los contingentes; y, e) Las condiciones específicas que se exigirá a personas, instituciones y empresas que sean beneficiarios de la asignación de los contingentes.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA:

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.

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

CÓDIGO TRIBUTARIO:

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de, generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal, (...)

CÓDIGO CIVIL:

Art. 7.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; (...)

RESOLUCIÓN No. 30-2017:

Art. 1.- (...) Se establece un contingente anual de treinta mil (30.000) toneladas métricas libre de aranceles, para el grupo de subpartidas indicadas en este artículo, que será administrado por el Ministerio de Industrias y Productividad (MIPRO), a través de un registro de importador para el sector industrial nacional, mismo que será notificado al Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG); y, al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

RESOLUCIÓN No. 20-2018:

Art. 3.- Disponer que el límite establecido en el artículo 1 del presente instrumento, sea administrado por el Ministerio Rector de la Política Industrial, a través de un registro de importador de azúcar, que será notificado trimestralmente al Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG); y, al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

Art. 6.- Encomendar al Ministerio Rector de la Política Industrial, establecer los requisitos y procedimientos que fuesen necesarios para la ejecución e implementación del registro establecido en el artículo 3 del presente instrumento.

Art. 8.- Encomendar al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, dentro del ámbito de sus competencias, la implementación del presente instrumento.

ACUERDO MINISTERIAL No. 18 212:

Art. 1.- Delegar al Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones (MCEI) para que a través de la Subsecretaría de Defensa y Normatividad Comercial mediante la Coordinación de Defensa Comercial, administre y gestione el registro de importador de azúcar y la distribución del contingente de conformidad con la Resolución No. 020-2018 del Comité de Comercio Exterior (COMEX), publicada en el Registro Oficial No. 371 del 20 de noviembre de 2018 y el presente instrumento.

DISPOSICIONES GENERALES

Primera.- Encargar la ejecución y efectivo cumplimiento del presente instrumento al Ministerio de Comercio Exterior e Inversiones, a través de la Subsecretaría de Defensa y Normatividad Comercial mediante la Coordinación de Defensa Comercial.

Segunda.- Encargar a la Coordinación General Jurídica remitir el presente Acuerdo Ministerial al Registro Oficial para su publicación y notificar con la misma al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

6.3.- Para resolver el litigio, el Tribunal de instancia en la parte pertinente del fallo, dentro de la cual -a decir del recurrente- se produjeron los vicios, conforme lo precisado en su escrito contentivo de interposición del recurso de casación, estableció lo siguiente:

33. Las partes en sus alegaciones, coinciden en que mediante resolución No. 020-2018 (R.O. 371, de 20 de noviembre de 2018, el Pleno del Comité de Comercio Exterior (COMEX), resolvió aplicar una medida comercial no discriminatoria a las importaciones a consumo de azúcar que ingresan bajo la subpartida arancelaria 1701.99.90.90 (ª Partida: Azúcar de caña o remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólidoº, Subpartida: ª Las demásº), fijando un límite no mayor a 17.229 toneladas anuales para las importaciones originarias de los países miembros de la CAN y encargando su implementación, en el ámbito de sus competencias al SENAE.

34. De igual forma en el acto impugnado (a fs. 24-39 y disco compacto a fs. 363), se

observa que en el punto 2.1.6 la aduana considera como base legal la referida resolución, en cuanto al contingente de importación de azúcar.

35. La accionante, entre sus alegaciones, sostiene que la aduana no tiene competencia para ejercer su facultad determinadora de control posterior amparada en un supuesto control sobre el uso de contingentes aplicados bajo la política comercial, y que está supeditada en el control aduanero a temas propios de su fuero, como materias de clasificación arancelaria, valoración aduanera o normas de origen.

36. De su lado, la administración tributaria aduanera expresa, que si bien de acuerdo al artículo 71 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) le corresponde al COMEX aprobar las políticas públicas, no es menos cierto que al SENAE le corresponde la recaudación de los derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia, en virtud del artículo 89 ibíd.; y que el acto impugnado es una determinación en la que la unidad de control posterior concluyó con el ajuste a las declaraciones de importación que se acogieron al beneficio arancelario otorgado para las industrias, siendo este el no pago de ad valorem y salvaguardias.

37. De lo previsto por el COPCI, se comprende que en virtud de la potestad aduanera (art. 107), se origina un vínculo jurídico entre la administración aduanera con los obligados al pago de los tributos al comercio exterior (art. 111); y que es el SENAE el organismo al que la ley atribuye las competencias en política aduanera y el ejercicio reglado de las facultades tributarias como es la determinación en materia aduanera (art. 212, 144 y 145); que son tributos al comercio exterior, entre otros, los derechos arancelarios (art. 108.b); que las tarifas arancelarias pueden expresarse en diversos mecanismos como son términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía (ad valorem) (art. 76); que los aranceles pueden adoptarse bajo distintas modalidades técnicas como son los contingentes arancelarios (art. 77.b). De ello, se puede colegir que es el SENAE el que, tratándose de materia aduanera puede ejercer la facultad determinadora a través de un control posterior que implica, de acuerdo al artículo 145 del COPCI, la verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas.

38. El señalamiento anterior zanja, en beneficio del ente aduanero, el disenso entre las partes respecto de si la aduana era competente o no para pronunciarse sobre el contingente de importación del azúcar y la verificación de los cupos contingentes de azúcar asociados a las cantidades importadas y vendidas; toda vez que, conforme se analizará a continuación, el cupo de importación incide en el beneficio tributario, y dicho cupo no corresponde en este caso al importador, sino a terceros beneficiarios que por contrato le encargan la importación, misma que goza del beneficio de 0% de arancel, según lo establecido por las resoluciones No. 020-2018 del COMEX (a la que se ha hecho referencia en líneas anteriores), y la No. 18 049 del MIPRO (R.O.S. 182 de 16 de febrero de 2018) que contiene el Instructivo para el Registro y la Metodología de la distribución del contingente de importación de azúcar para el sector industrial.

39. En este sentido, de las propias afirmaciones de la parte accionante y el análisis constante en el acto impugnado (punto 2.2.1.5), se extrae que la compañía hoy accionante, como importadora, mantenía contratos suscritos con los sujetos pasivos beneficiarios de los cupos de importación del contingente de azúcar, en aplicación de la resolución No. 18 049 del MIPRO, de ello que podía importar con un arancel de 0% al amparo de la resolución No. 020-2018 del COMEX.

40. Del acto impugnado, se observa asimismo, que la aduana en el ejercicio de su facultad determinadora procede al análisis de la información del importador (hoy accionante), a fin de establecer si la importación fue vendida a los beneficiarios de los cupos de importación que gozaban de la tarifa 0% de arancel. De ello, sobre el examen documental efectuado en el acto impugnado, realiza observaciones como la constante en el cuadro No. 20, en el que detalla: ª Declaraciones de importación no asociadas a cupos de contingenteº, las que se acogieron a la resolución No. 020-2018 y el beneficio arancelario de 0%, a pesar de no presentar los soportes documentales de autorización exigidos por la misma resolución del COMEX; que la cantidad de 3.451,8 toneladas de azúcar fueron vendidas al representante legal de la compañía hoy actora, quien no es beneficiario de cupos de importación, o al señor Álvaro José Borja Álvarez, quien tampoco está registrado como beneficiario del contingente de importación y a quien consta una venta por un valor de USD $1.216,00. De estas

observaciones, la aduana llegó a la conclusión de que la compañía accionante no demostró en sede administrativa que las importaciones realizadas fueron entregadas a las empresas autorizadas como beneficiarias del contingente importado que a su vez, redundaba en un beneficio arancelario, lo que además consta resumido en el cuadro No. 24 ªCuadro de validación de cantidades importadas vs cantidades vendidasº; y dio lugar a las diferencias determinadas según el detalla del cuadro No. 25 ªDeclaraciones aduaneras de importación determinadasº.

41. En este extremo del examen que hace este Tribunal sobre el acto impugnado, se establece que, si bien la aduana en su redacción desliza un error conceptual (que fue alegado en la demanda), al señalar que el beneficio arancelario del contingente es una ªexoneraciónº de tributos -sin serlo-, toda vez que se trata de una tarifa 0%, este equívoco no afecta la noción, ni el examen efectuado sobre si cabía o no la importación sujeta a un arancel de 0% en mérito del beneficio de contingentes arancelarios establecidos en la resolución No. 020-2018.

42. Se destaca además, que no hay controversia en que la aduana notificó al importador con el Informe Preliminar de Resultados de Control Posterior No. JCP1-2019-0021-P001, otorgando el plazo legal de diez días hábiles para que presente descargos, sin que lo hubiere hecho; asimismo, en esta sede judicial, el importador se limitó a presentar la resolución impugnada y las declaraciones aduaneras, sin que estos elementos probatorios permitan desvirtuar el examen efectuado por la aduana o establecer que este es incompleto o inexacto.

43. Por consiguiente, se confirma que la aduana tenía la competencia para revisar la información relativa a si la mercancía fue vendida a los beneficiarios del contingente, toda vez que tiene incidencia tributaria, en cuanto dicho examen era indispensable a fin de determinar si cabía o no el arancel 0% en la importación de la mercancía al amparo de la subpartida arancelaria 1701.99.90.90.

44. Lo señalado va de la mano de los artículos 68 del Código Tributario y 145 del COPCI, que prevén los actos de determinación como aquellos tendientes a establecer el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y la cuantía del tributo, siendo el porcentaje de arancel ad valorem una tarifa que debía ser verificada por la aduana

> en cuanto a la fijación de la cuantía del tributo; lo que a su vez, justifica la imposición de un recargo del 20% sobre la determinación efectuada, de conformidad con el artículo 90 del Código Tributario. (fjs. 380 vta. y 381 exp. de instancia, negrillas corresponden al texto original, subrayado añadido por esta Sala de casación).

6.4.- En primer lugar, es imprescindible destacar los hechos probados y no controvertidos en sentencia, en función del caso casacional invocado, de los cuales se tienen los siguientes: i) Consta como antecedente, el hecho de que mediante Resolución No. 20-2018, el Pleno del COMEX resolvió aplicar una medida comercial no discriminatoria a las importaciones para el consumo de azúcar, que ingresaban bajo la subpartida arancelaria No. 1701.99.90.90, fijando un límite de diecisiete mil doscientos veintinueve (17.229) toneladas anuales, para dichas importaciones que provengan de países miembros de la Comunidad Andina (CAN) (párr. 33, fj. 380 vta. exp. de instancia); ii) Dentro del acto administrativo impugnado, la administración aduanera tomó como base legal la Resolución No. 20-2018 del COMEX, en lo que refiere al contingente de importación de azúcar (párr. 34, fj. 380 vta.); iii) La empresa DISPROWORLD mantuvo contratos con otros sujetos pasivos, beneficiarios de cupos de importación del contingente de azúcar, por lo que podía realizar importaciones con un arancel del cero por ciento (0%) de arancel (párr. 39, fj. 381); iv) La administración aduanera analizó la información de la importadora, con el propósito de establecer si la mercancía importada se vendió a los beneficiarios de los cupos de importación con tarifa cero por ciento (0%) de arancel, de lo cual se verificó que la cantidad de tres mil cuatrocientos cincuenta y uno punto ocho (3.451,8) toneladas de azúcar, fueron vendidas al señor Álvaro José Borja Álvarez, Representante Legal de la compañía DISPROWORLD, por un valor de mil doscientos dieciséis dólares de los Estados Unidos de América con 00/100 (USD $ 1.216,00) (párr. 40, fj. 381); v) El señor Álvaro José Borja Álvarez no es beneficiario de los cupos de importación de tarifa cero por ciento (0%), ni del contingente de importación (párr. 40, fj. 381); vi) Dentro del acto impugnado, el SENAE comete un error conceptual al señalar que el beneficio arancelario es una ª exoneración tributariaº; aún así, dicho error no afectó la noción ni el análisis sobre la procedencia de la importación con un arancel del cero por ciento (0%) (párr. 41, fj. 381 vta.); vii) Se tiene como hecho no controvertido, que el SENAE notificó a la empresa importadora el Informe Preliminar de Resultados de Control Posterior No. JCP1-2019-0021-P001, de lo cual le otorgó el término de diez (10) días para que presente sus descargos; mas sin embargo, la actora no dio cumplimiento (párr. 42, fj. 381 vta.); viii) La

empresa importadora se limitó a presentar en sede judicial, la resolución impugnada y las declaraciones aduaneras, de manera que no desvirtuó el análisis efectuado por el SENAE, ni logró establecer si éste era incompleto o inexacto (párr. 42, fj. 381 vta.); y, ix) El SENAE gozaba de plena competencia para revisar la información relativa a la venta de la mercancía a los beneficiarios del contingente, al haber sido una cuestión de índole tributaria (párr. 43, fj. 381 vta.).

6.5.- En ese contexto, habiendo sido singularizados los hechos probados y no controvertidos, corresponde analizar si correspondía aplicar las normas sustantivas invocadas, y descartar aquellas que la actora considera impertinentes, y, si esto incide en la decisión de la causa.

Caso 5: Respecto a la falta de aplicación de los artículos 71 y 72, éstas son de carácter meramente enunciativo, pues establecen la conformación y funciones del COMEX, como organismo principal en materia de comercio exterior y de política comercial, y no se observa que existan hechos probados o no controvertidos a los cuales proceda su aplicación, pues su contenido no se adecúa al tema de controversia ni atienden cuestiones propias que fueren discutidas en el fallo. En el caso no se discute que el SENAE sea el ente rector en materia de comercio exterior, ni que dicha institución goce de competencia para formular o aprobar políticas orientadas al manejo del comercio exterior.

6.6.- Lo mismo ocurre con los arts. 15, 35 y 36 del COPCI, las resoluciones 30-2017 y 20-2018 del COMEX, el Acuerdo Ministerial No. 18 212 del MIPRO, pues en el fallo recurrido el Tribunal A quo concluye que el SENAE es la autoridad competente para revisar la información relacionada con la venta de la mercancía a los beneficiarios del contingente arancelario, por corresponder a un asunto esencialmente tributario-aduanero (ver § 6.4.-, lit. ix) que antecede), así en el párrafo 37, se lee: ª(...) es el SENAE el organismo al que la ley atribuye las competencias en política aduanera y el ejercicio reglado de las facultades tributarias como es la determinación en materia aduanera (...) se puede colegir que es el SENAE el que, tratándose de materia aduanera puede ejercer la facultad determinadora a través de un control posterior que implica, de acuerdo al artículo 145 del COPCI, la verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. (...)º (fj. 380 vta. y 381 exp. de instancia, énfasis añadido por esta Sala). Por otro lado, el Tribunal A quo aplicó para sustentar aquello también los arts. 89, 107, 212, 144, 108 b) y 77 b) del COPCI pues

estas normas justifican que los contingentes arancelarios son una modalidad del arancel y que, los derechos arancelarios son tributos al comercio exterior, por lo que el SENAE tiene competencia para ejercer la facultad determinadora sobre estos.- Estas normas fundamentales en el análisis de instancia, no han sido reprochadas con el recurso de casación, lo que evidencia aún más la intrascendencia de los cargos alegados.

Cabe señalar que, consta como hecho probado que la importadora, en lugar de vender la mercancía a las empresas beneficiarias de los cupos de contingentes de importación, vendió la cantidad de tres mil cuatrocientas cincuenta y uno, punto ocho (3.451,8) toneladas de azúcar a quien no era sujeto del beneficio, por lo cual el SENAE estableció diferencias en la determinación aduanera, sin que se hubieren presentado descargos, y sobre esto, no ha presentado el recurrente cargo o reproche alguno.

6.7.- Ahora bien, respecto a las normas concernientes al principio de irretroactividad, esto es, los artículos 82 y 300 de la Constitución, 5 del Código Tributario y 7 del Código Civil, esta Sala no encuentra hechos probados que permita la aplicación de tales disposiciones jurídicas en la resolución del asunto controvertido y que por ende, haga factible corroborar que si hubieren sido aplicadas, la decisión de instancia cambiaría de sentido, toda vez que no se evidencia apartado alguno en el que se haga mención a la fecha de presentación de las declaraciones aduaneras, a fin de establecer si fueron realizadas con anterioridad -o posterioridad- a la vigencia del arancel establecido, puesto que este nunca fue un tema de discusión. Por el contrario, se torna en un argumento nuevo, propuesto por la empresa importadora en su recurso, confundiendo la esencia de lo que es la casación con una apelación, desnaturalizando el carácter extraordinario y técnico, que se enfoca estrictamente en errores de derecho constantes en el fallo recurrido, los cuales buscan ser tutelados en esta sede casacional.

Aunado a ello, llama la atención de esta Sala que el recurrente acusa a la Resolución No. 20-2018 del COMEX, de haber sido aplicada de forma retroactiva en 9 declaraciones aduaneras, lo cual tacha de ilegal; no obstante, en otra parte de su recurso, sustenta la falta de aplicación de la misma resolución en el análisis de la causa, lo que refleja la evidente contradicción de sus argumentos, siendo esto suficiente para desechar el cargo, pues no puede ser subsanado por esta Sala Especializada, dado el carácter técnico y extraordinario del recurso de casación.

6.8.- Finalmente, en cuanto a la indebida aplicación de las normas denunciadas, es pertinente destacar que al no haber prosperado el vicio de ª falta de aplicaciónº construido en estrecha relación con el vicio de ª aplicación indebidaº (contracara del cargo), tampoco podría ocurrir este cargo por obvios motivos.

7. Resolución

En virtud de todo el análisis que antecede, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ª Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la Repúblicaº, resuelve:

7.1.- NO CASAR la sentencia de 13 de noviembre de 2024, a las 09h13, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio No. 17510-2021-00249.

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

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

7.4.- Sin costas ni honorarios que regular.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 5 del artículo 268 del COGEP, dado que de los hechos probados, no se evidencia que las normas acusadas de ª falta de aplicaciónº regulen los hechos dados por ciertos en instancia, por lo que no correspondían ser aplicadas, y, por otro lado, el recurrente no acusó con vicio alguno, las normas que efectivamente fueron utilizadas por los jueces distritales para llegar a una decisión, deviniendo esto en la intrascendencia de los cargos alegados.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO
JUEZ NACIONAL (E) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

292073612-DFE

Juicio No. 17510-2021-00249

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de mayo del 2026, las 16h34. **VISTOS.-** En lo principal, el traslado con el recurso horizontal de aclaración presentado por DISPROWORLD, a la parte demandada en instancia, para que se pronuncie sobre el mismo, no ha sido contestado, por lo que una vez vencido el término concedido para el efecto, se procede a atender el pedido de aclaración que fuere interpuesto por la empresa accionante, y, que se encuentra pendiente: **a)** La peticionaria, sostiene -en lo principal- su pedido de aclaración de esta forma: ª¼ *Consta del expediente judicial, que en virtud de no haberse advertido en la sentencia del Tribunal ningún análisis respecto de la aplicación retroactiva de la Resolución 20-2018 sobre las 9 declaraciones presentadas con anterioridad a su vigencia, presenté oportunamente un recurso de ampliación de sentencia en el que señalé específicamente que se omitió por parte del Tribunal referirse a este respecto. Sobre el recurso mencionado, el Tribunal dio respuesta mediante auto de fecha 10 de diciembre del 2024 señalando de forma escueta y reducida que la solicitud de ampliación denotaba una inconformidad con lo resuelto sobre las medidas arancelarias en la sentencia. En este contexto, no resulta evidente cómo se llega a la conclusión contenida en la sentencia respecto a que este aspecto ª nunca fue un tema de discusiónº , por lo que se solicita que la H. Sala se sirva aclarar el fundamento de dicha afirmación¼ En segundo lugar, en cuanto a la supuesta contradicción advertida por la Sala, tampoco resulta claro el sentido en el que se afirma la incompatibilidad de los cargos formulados, toda vez que, consta del Recurso de Casación que se estructuró las alegaciones con respecto a la retroactividad conforme a una lógica de subsidiariedad; esto es siempre y cuando no se acepte el cargo principal¼ En consecuencia, no se advierte una contradicción entre la argumentación y sustentación del recurso, sino una estructuración de los cargos en función de su alcance y efectos jurídicos. Por ello, se solicita se sirva aclarar en qué sentido la Sala considera que la formulación de dichos cargos resulta contradictoria, conforme se señala en la sentencia.º* **b)** Respecto a la aclaración solicitada, el Art. 253 del COGEP, señala: ª*Aclaración y ampliación. - La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. ¼*º. **c)** Se observa que en el numeral 6.7 referido por el peticionario (del fallo de casación) para solicitar la aclaración, esta Sala resuelve en función de la técnica casacional, en el siguiente sentido: ª¼ *esta Sala no encuentra hechos probados que permita la aplicación de tales disposiciones jurídicas en la resolución del asunto controvertido y que por ende, haga factible corroborar que si hubieren sido aplicadas, la decisión de instancia cambiaría de sentido, toda vez que no se evidencia apartado alguno en el que se haga mención a la fecha de presentación de las declaraciones aduaneras, a fin de establecer si fueron realizadas con anterioridad -o posterioridad- a la vigencia del arancel establecido, puesto que este nunca fue un tema de discusión*º (el subrayado pertenece a la Sala).- Nótese que justamente en la parte subrayada,

esta Sala resuelve bajo el caso 5 sobre la falta de aplicación de los arts. 82 y 300 de la Constitución, 5 del Código Tributario y 7 del Código Civil y es claro el motivo de la decisión. Sobre esto, no pide aclaración la parte recurrente, por lo que debe entenderse que la decisión respecto a este cargo, es clara y diáfana, como efectivamente es.- Lo que la parte recurrente pretende es que esta Sala se pronuncie sobre afirmaciones adicionales que no son trascendentes para la decisión de la causa, que no son el motivo de la decisión de esta Sala, pues esta ya resolvió en función de los hechos probados; por ejemplo, pretende que se aclare la afirmación realizada sobre que, el asunto de la retroactividad no fue un tema discutido, situación que no incide en lo decidido por esta Sala respecto a los cargos alegados y, por otro lado, olvida el recurrente que a esta Sala lo que le corresponde en un recurso de casación, es analizar la sentencia recurrida, y no el expediente judicial, y es claro que dentro del fallo recurrido, no existe alusión alguna o análisis sobre una posible aplicación retroactiva de la resolución referida en el recurso de casación. Por otro lado, esta Sala resuelve en función del auto de admisibilidad del conjuez, y de éste se desprende que el conjuez no ha hecho distinción alguna al admitir los cargos presentados por el recurrente en su recurso de casación, más allá de que ª la subsidiaridadº en materia de casación es un asunto que comporta un análisis aparte, y que, no corresponde a un auto de aclaración; reiterando esta Sala que nuevamente la parte solicitante pide aclaración sobre un asunto que no es el que llevo a la Sala a rechazar el cargo como tal. **d)** En función de lo analizado, esta Sala precisa que no existe nada oscuro, nada que aclarar, y que, el análisis casacional que llevo a esta Sala a una decisión respecto a la falta de aplicación de estas normas, guarda relación exclusiva con los hechos probados y/o no controvertidos en el fallo, como corresponde, análisis que no ha sido objeto de aclaración por parte del recurrente. **e)** Se observa que el fallo expedido por esta Sala Casacional es claro, coherente, comprensible y tiene una ilación lógica y apegada a la técnica casacional que tiene que existir en el análisis de un recurso de casación, así se desprende de su sola lectura. **e)** Es necesario considerar que, el recurso de casación es cerrado, técnico y muy especial, y, ataca a los errores de derecho que deben ser alegados por las partes en función del yerro y vicio elegidos para hacerlo.- Es necesario considerar además, que muchas veces los resultados de un recurso de casación, no son los que hubiere esperado quien lo propone, lo cual, de ninguna manera significa que el análisis sea errado, así por ejemplo, solo por citar algunas situaciones que ocurren que inciden en los resultados: i) si quien recurre, hace una mala elección del yerro o del vicio, entonces el recurso no prosperaría; ii) si escoge bien el yerro y el vicio, pero no reprocha las normas adecuadas o lo hace de manera incompleta, tampoco prosperaría el recurso, etc; situaciones ejemplificativas que se exponen, para que se pueda entender el contexto dentro del cual -algunas veces-, se presentan los recursos de aclaración, ampliación y, hasta acciones extraordinarias de protección. **f)** Consecuentemente, en función de lo señalado, no existe nada oscuro, y, por tanto, no procede atender favorablemente el recurso de aclaración solicitado, por lo que se lo niega. -

Notifíquese. -

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

ML/MG

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.