

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA
DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO:**

**RESOLUCIONES Y
JUICIOS**

**17510-2019-00162, 01501-2021-00028,
09501-2021-00268**



274136253-DFE

Juicio No. 17510-2019-00162 RESOLUCION 696-2025

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

AUTOR/A: ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 8 de octubre del 2025, las 14h35.

Resolución de fácil comprensión

En el presente caso se encuentra que no se configuran los casos 2 y 5 del art. 268 del COGEP, argumentados por el casacionista; ya que no se configura la falta de motivación ni se adopta resolución contradictoria o incompatible alguna; tampoco se configuran los vicios denunciados al amparo del caso 5..

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctor Marco Vinicio Albán Zambonino (ponente E), doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga y doctora Gabriela Mier Ortiz, dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 17510-2019-00162.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, estableció el siguiente objeto de la controversia: *“Determinar la legalidad y validez de la resolución identificada con el No. SENAE-DDG-2019-0032-RE del 25 de enero de 2019 conforme las alegaciones planteadas por las partes”.*

1.2. En la sentencia recurrida, dictada por mayoría, se resolvió aceptar la demanda presentada por la abogada María José Vivanco Vélez, procuradora judicial de la empresa SANOFI AVENTIS DEL ECUADOR S.A., y se deja sin efecto la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0032-RE de 25 de enero de 2019 emitida por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y se deja sin efecto el aforo físico No. 352-2018, emitido por la importación del producto PHARMATON VITALITY CÁPSULAS bajo Refrendo No. 028-2018-10-00671364.

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

FUNCIÓN JUDICIAL
Firmado por
MARIA GABRIELA
MIER ORTIZ
C=EC
L=QUITO
CI=1713737706
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

1.3. El SENAЕ interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría de 18 de febrero del 2020, a las 12h20, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00162, argumentando los casos 2 y 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

1.4. La compañía SANOFI AVENTIS DEL ECUADOR S.A., presentó demanda de impugnación contra la Resolución No. SENAЕ-DDG-2019-0032-RE, de 25 de enero de 2019, suscrita por el Director Distrital de Guayaquil del SENAЕ que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 352-2018, y se ratifica el acto de aforo de la DAI No. 028-2018-10-00671364 y ratifica la subpartida arancelaria 2106.90.72.00 determinada en aforo.

1.5. Mediante auto de 13 de agosto del 2020, a las 10h24, dictado por la doctora Hipatia Susana Ortiz Vargas, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el **SENAЕ**, por el **caso 2** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP°, por falta de requisitos en la sentencia por decisiones incompatibles; y por el **caso 5** por falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictado por la Corte Nacional de Justicia; y por indebida aplicación del art.145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

1.6. La Corte Constitucional mediante sentencia 3069-21-EP/25 de 15 de agosto de 2025, ordenó dejar sin efecto la sentencia de 27 de septiembre de 2021 emitida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y dispuso que, previo el sorteo correspondiente y bajo una nueva conformación se resuelva el recurso de casación interpuesto por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en acatamiento a tales disposiciones se ha procedido con el sorteo de ley, para la resolución del presente caso.

2. Competencia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 17510-2019-00162, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 11 de septiembre del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

2.3. En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Marco Vinicio Albán

Zambonino, Juez Nacional Encargado (ponente), doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjeza Nacional y doctora Gabriela Mier Ortiz, Conjeza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación. En virtud del sorteo realizado por el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, el 26 de agosto de 2025, actúa el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino, en encargo del despacho de la doctora Rosana Morales Ordoñez. Así como el encargo del despacho de Conjez realizado a la Dra. María Gabriel Mier Ortiz de 26 de agosto de 2025.

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 en el día y hora señalados.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SENAE argumenta que la sentencia incurre:

4.1.1 En el caso 2 del art. 268 del COGEP, señala que la Sala infringe el segundo requisito de la motivación, es decir la lógica, establecido en la sentencia 227-12-SEP-CC de la Corte Constitucional, al determinar cuál es la clasificación arancelaria sin aplicar las normas competentes, tanto internas como externas, siendo en este caso en particular las notas explicativas del Sistema Armonizado, dejando además a un lado documentos que detallen lo observado en el momento de aforo físico y que describen con detalle las características de la mercancía, olvidando que es un proceso estrictamente de clasificación arancelaria;

4.1.2 Que en el considerando sexto de la sentencia se deja claro que lo que tiene que ventilarse en juicio es la legalidad y legitimidad de la resolución impugnada, es decir para hacer el control de legalidad del acto impugnado en el cual se niega la impugnación realizada al control concurrente en donde se hizo la reclasificación arancelaria de la mercancía importada del actor, ejercicio de clasificación que es una de las máximas expresiones del ejercicio de la facultad determinadora de la administración aduanera;

4.1.3 Que en el numeral octavo señala que *“ (1/4) Previo al análisis respectivo, se deja claro que no se encuentra en controversia la facultad determinadora del SENAE° ; que como se pudo observar el Tribunal con la afirmación señalada contraria el objeto de la controversia al señalar que no se encuentra en controversia la facultada determinadora del SENAE cuando es precisamente lo que se discute con el acto impugnado verificar si se realizó legal y legítimamente el acto el ejercicio de*

clasificación arancelaria, expresado en la resolución impugnada dentro de la cual la administración negó el reclamo de impugnación a la reclasificación del producto importado, lo que hace desde ya que la sentencia no esté correctamente motivada como lo dispone el art. 89 del COGEP;

4.1.4 Que se detalla en el considerando Octavo del fallo recurrido; y se determina que de lo señalado en dicho considerando se puede observar la contradicción en la que cae el Tribunal, pues aun cuando en líneas anteriores reconoce que en el proceso no está en discusión la facultad determinadora, en el considerando octavo comienza señalando que se va a verificar las pruebas aportadas respecto a la correcta clasificación arancelaria, y de ahí en adelante realiza su análisis respecto a la correcta clasificación arancelaria, basado en la prueba del actor que corresponde al registro sanitario y el peritaje, respecto a la clasificación del producto PHARMATON VITALITY CAPSULAS;

4.1.5 Que el Tribunal para realizar una correcta motivación debió, analizar elementos fácticos de la clasificación arancelaria correcta, debía efectivamente revisar el producto en base a sus componentes, cuál era la correcta subpartida arancelaria, debió revisar los diversos informes que si constaban dentro del proceso administrativo y judicial, en confrontación de cada uno de estos presupuestos, elaboraría la premisa menor que a la postre nos llevaría a la premisa mayor, esto las normas aplicadas al caso, las normas relativas a la clasificación arancelaria, Notas Explicativas del Sistema Armonizado para la designación y codificación de mercancías, el fallo de triple reiteración que le reconocen a la administración Aduanera la competencia privativa de clasificación arancelaria;

4.1.6 Que si la Sala hubiera realizado un correcto ejercicio, lógico jurídico posiblemente la conclusión sería que para efectos de la correcta clasificación arancelaria los productos importados no podían clasificarse en la partida 30.04 declarada por el actor pues la nota explicativa ^a *VERSION UNICA EN ESPAÑOL DE LAS NOTAS EXPLICATIVAS DEL SISTEMA ARMONIZADO VUENESA*^o de dicha partida que dice claramente *"además, esta partida no comprende los complementos alimenticios que contenga vitaminas o sales minerales"*^o eran suplemento alimenticios, así lo dice la nota explicativa pues el producto contenía más de una vitamina y más de un mineral, y al contrario hace caso omiso a lo alegado de que la partida más específica esto es 21.06.90.72.00 señala *"que contengan como ingredientes principal uno a más vitaminas con uno o más minerales"* esto es lo correcto para efectos del correcto ejercicio de determinación tributaria y la facultad exclusiva de la administración de realizar la clasificación arancelaria;

4.1.7 Que la *"Sala en ninguno de sus apartados estableció las causas en las que se fundamentaba su decidió (sic) sobre la valides de un certificado sanitario, que en nada puede o debe interferir con la correcta clasificación que realiza la administración aduanera si bien, lo dicho también incluye el artículo 273 de la Codificación del Código Orgánico del Código Tributario y 76 numeral 7 literal l)*

de la Constitución de esta manera se configura, tanto por falta de requisitos de la sentencia, como por decisiones incompatibles, la SEGUNDA causal mencionada en el artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos°.

4.2 Respecto al caso 5, argumenta falta de aplicación del precedente jurisprudencial contenido en la Resolución 05-2013 de la Corte Nacional de Justicia, que en resumen indica *“EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR EN EL EJERCICIO DE SU FACULTAD DETERMINADORA PUEDE REALIZAR EL CAMBIO DE PARTIDA ARANCELARIA, LO QUE NO IMPLICA QUE CONTRAVENGA LAS COMPETENCIAS ATRIBUIDAS A OTRAS AUTORIDADES°*;

4.2.1 Que cabe indicar que en el recurso de casación No. 353-2011, la Corte Nacional de Justicia del Ecuador Sala de lo Contencioso Tributario claramente aplica normas referentes a la clasificación arancelaria, y ratifica que la Administración Aduanera tiene la competencia privativa de clasificación arancelaria y analizar Notas Explicativas del Sistema Armonizado para la designación y codificación de mercancías;

4.2.2 Que está claro que la sentencia recurrida está viciada de errores de derecho que en virtud de los argumentos expuestos, que ayudarán en la aplicación irrestricta del derecho a casar la sentencia recurrida; y, así proteger el interés Nacional que está representado en el ejercicio de control que realiza la Administración Aduanera;

4.3 Respecto a la indebida aplicación del art. 145 del COPCI. Que el Tribunal considera que se trata de una norma que regula el procedimiento de control posterior, es decir aquel que se realiza una vez que el importador consigue el levante de las mercancías y hasta cinco años después de la fecha de la declaración aduanera, situación totalmente distinta al caso que nos atañe;

4.3.1 Que en el presente caso la administración aduanera realizó un control concurrente a las mercancías importadas por la parte actora y no un control posterior;

4.3.2 Que el Tribunal aplica una norma de forma indebida, una hipótesis que no tiene relación a los hechos puestos a su conocimiento;

4.3.3 Que la norma que debió aplicar es el 103 del Reglamento al Libro V de la Facilitación Aduanera del COPCI;

4.3.4 Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

5. La compañía SANOFI AVENTIS DEL ECUADOR S.A. en la contestación al recurso de casación argumenta lo siguiente:

5.1. Que el recurso de casación deducido por el SENAE no fundamenta, ni explica, ni motiva las razones por las cuales considera que se ha dejado de aplicar la normativa aludida;

5.2. Que es clara la intención de la Autoridad Aduanera de que, la Sala Especializada efectúe una nueva revisión de la prueba actuada, cuestión que es conocida por la Sala que respecto a que la casación no es una nueva revisión de la prueba, de tal forma que si la parte demandada omitió la presentación de pruebas suficientes y necesarias dentro del proceso, no puede pretender subsanar dicho error a través de la interposición del recurso extraordinario de casación;

5.3. Que de la revisión de la fundamentación del recurso, el Tribunal podrá verificar que los argumentos básicos se constriñen a observar las pruebas aportadas y su valoración, situación que debe ser denegada por la Sala por devenir en impertinente;

5.4. Que el recurso de casación presentado se constituye en simples enunciados, sin sustentación idónea y suficiente sobre la falta de aplicación de la normativa señalada, lo cual no puede ser subsanado por la Corte Nacional de Justicia, por cuanto la Ley es clara sobre los requisitos de procedencia; así lo ha reiterado la jurisprudencia en innumerables ocasiones;

5.5 Que los argumentos del acto administrativo emitido por la Aduana fueron totalmente desvirtuados a través de las pruebas aportadas, pues se verificó fehacientemente que la composición química del producto supera los límites establecidos para ser considerado como medicamento; efectivamente, ^aPHARMATON VITALITY CÁPSULAS^o poseen vitaminas y minerales, pero estos superan los límites diarios y ello le lleva a la autoridad de salud a clasificarlo como medicamento y no como suplemento alimenticio;

5.6 Que la prueba de la Aduana ha sido deficiente a través de la presentación de oficios internos, que transcriben las normas del COPCI, sin que se explique de materia motiva la razón del cambio de clasificación arancelaria;

5.7 Que el SENAE debe observar los principios de jerarquía constitucional y aplicación directa de la Constitución, establecido en el art. 424 de la Constitución, disposición complementada en el tercer inciso del art. 425 y en el art.426;

5.8 Que la Sala tiene la obligación constitucional de aplicar de forma directa la Norma Suprema y el principio de coordinación para resolver la integridad del problema planteado y solventar el vacío jurídico, así lo ha manifestado la Corte Constitucional, en casos anteriores en donde se discuten los mismos hechos y derechos;

5.9 Que la interpretación realizada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario a favor de la seguridad jurídica y de la unidad del ordenamiento jurídico es acertada y no incumple la aplicación de norma o fallo alguno;

5.10 Por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación interpuesto por el SENAE y se ratifique la sentencia de mayoría de instancia.

6. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre: en el **caso 2** del art. 268 del COGEP, por falta de requisitos en la sentencia por decisiones incompatibles, violentando los arts. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; y 89 del COGEP; y, en el **caso 5** por falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictada por la Corte Nacional de Justicia; y en aplicación indebida del art.145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

7. Análisis del Tribunal de casación

7.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2 y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: *“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 auto”.*

7.1.1. 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 y adopción de decisiones contradictorias en la sentencia.

7.1.2. 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 resolutive del fallo recurrido.

7.1.3. Sobre la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto*^{1/4}” (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

7.1.4 Respecto al vicio de aplicación indebida el autor mencionado señala que consiste *“1/4 es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”*; (ibídem pág. 359).

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

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

(1/4)

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

(1/4)

I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.^o

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

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

del recurso de apelación o causal del recurso de casación.^o

CÓDIGO ORGANICO DE LA PRODUCCIÓN COMERCIO E INVERSIONES.

^a 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, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo.

Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva.

El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso control posterior. La declaración sustitutiva será validada y aceptada del mismo modo que la declaración aduanera.

De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales, contables o físicas.

Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias.

La unidad operativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador encargada del control posterior podrá aprehender mercancías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de la comisión de una infracción aduanera y ponerlas inmediatamente

a disposición de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital que corresponda°.

RESOLUCIÓN No. 05-2013 DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, que disponía:

^aArtículo 1: Confirmar el criterio expuesto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el Informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:

PRIMERO: El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (ex CAE) en el ejercicio de su facultad determinadora puede realizar el cambio de partida arancelaria, lo que no implica que contravenga las competencias atribuidas a otras autoridades°.

7.3 Respecto al caso 2 del art. 268 del COGEP alegado, cabe precisar que la motivación se entiende como: *“el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional”* (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363).

7.3.1 Luis Cueva Carrión en su obra *“La Casación en materia civil”*, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador 2011, pág. 330 en lo referente a última parte del caso 2 del art. 268 del COGEP manifiesta: *“La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el proceso”*.

7.3.2 El doctor Santiago Andrade Ubidia en su libro *La Casación Civil en el Ecuador*, páginas 135 y 136, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, expresa: *“¼ También pueden presentarse vicios de inconsistencia o incongruencia en el fallo mismo, cuando no hay armonía entre la parte considerativa y resolutive, así lo establece la causal quinta, que prevé defectos en la estructura del fallo (que no contenga los requisitos exigidos por la Ley), al igual que la contradicción o incompatibilidad en la parte dispositiva: debe entenderse que estos vicios emanan del simple análisis del fallo cuestionado y no de la confrontación entre éste, la demanda y la contestación, ya que en esta última hipótesis estaríamos frente a los vicios contemplados en la causal cuarta. El fallo casado será incongruente cuando se contradiga a sí mismo, en cambio será inconsistente cuando la conclusión del silogismo no esté debidamente respaldada por las premisas del mismo. El recurrente deberá efectuar el análisis demostrativo de la incongruencia o inconsistencia acusadas a fin de que el tribunal de casación*

pueda apreciar si existe realmente o no el vicio alegado°.

7.3.3 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: *“[1/4] 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 hechos°* (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).

7.3.4 El recurrente argumenta que la sentencia de instancia es contraria a la lógica, razonabilidad y comprensibilidad (requisitos de motivación señalados por la Corte Constitucional en sentencia 108-13-SEP-CC, 0020-09-EP); que en el considerando Octavo de la sentencia se puede observar la contradicción en la que cae el Tribunal, pues aun cuando en líneas anteriores reconoce que en el proceso no está en discusión la facultad determinadora, en el considerando mencionado comienza señalando que se va a verificar las pruebas aportadas respecto a la correcta clasificación arancelaria.

7.3.5 Es pertinente iniciar señalando como se detalló ut supra que el objeto de la controversia determinado por el Tribunal y sin observación de las partes es *“Determinar la legalidad y validez de la resolución identificada con el No. SENAE-DDG-2019-0032-RE del 25 de enero de 2019 conforme las alegaciones planteadas por las partes°*.

7.3.6 El Tribunal A quo, en el considerando OCTAVO. LA MOTIVACIÓN, en los numerales 8.1.1 y 8.1.2 establece como antecedentes que la Administración Tributaria Aduanera realizó el aforo físico a la mercancía PHARMATON VITALITY CÁPSULAS amparada en el refrendo No. 028-2018-10-00671364, reclasificando la subpartida declarada por el actor 3004.50.10.00 a la 2106.90.72.00, generando una diferencia de USD \$ 14.704,60 contenida en la liquidación complementaria nro. 38445784. Que la compañía presentó reclamo de impugnación a dicho acto determinativo, el que fue negado mediante la Resolución No. SENAE-DDG-2019-0035-RE de 30 de enero de 2019 emitida por el Director

Distrital de Guayaquil del SENAE, que es impugnado.

7.3.7 El Tribunal luego de establecer la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios establecido en el art. 82 del Código Tributario; detalla las normativas pertinentes al caso en análisis, los arts. 9 y 68 Código Tributario, 145 COPCI, Resolución 05-2013 de la Corte Nacional de Justicia; arts. 259 y 137 de la Ley Orgánica de Salud.

7.3.8 Siguiendo con su análisis determina el Tribunal que en el proceso se evidencia que Agencia de Regulación y Control Sanitario (ARCSA), otorgó a la actora el registro sanitario No. 28507-06-08 al producto "PHARMATON VITALITY CÁPSULAS"; por haber cumplido los requerimientos, que han sido analizados por esta institución en uso de sus atribuciones y facultades, catalogándolos como medicamentos; por tanto tal calificación constituye acto administrativo, investidos de particularidades propias y como tales son pruebas documentales válidas presentadas por el actor, al amparo de lo dispuesto en el art. 193 del COGEP; que por ende no puede ser desconocido o condicionada por el Tribunal.

7.3.9. Determina el Tribunal que la Administración Aduanera, en uso de sus facultades efectuó al accionante el Aforo 352-2018 correspondiente en la importación del producto PHARMATON VITALITY CÁPSULAS, realizada mediante la DAI con refrendo No. 028-2018-10-00671364, en el que se determinó que la mercadería no corresponde a la partida arancelaria 3004.50.10.00, sino a la sub partida arancelaria de suplementos alimenticios 2106.90.72.00.

7.3.10. Establece el Tribunal que obra del proceso, el informe pericial presentado, como parte de la prueba admitida, informe técnico efectuado por la doctora la Dra. Liliana Naranjo Balseca, profesional con especialidad en las ciencias química y farmacia, quien en el sustento de su informe pericial, se destaca lo siguiente: *^aDe acuerdo al análisis efectuado el producto Pharmaton Vitality Cápsulas deben ser considerados ESPECIALIDAD FARMACEUTICA que es equivalente a MEDICAMENTO que tienen actividad terapéutica que se define como la encargada de la prevención el diagnóstico y el tratamiento satisfactorio de enfermedades físicas y mentales, el alivio de los síntomas de las enfermedades y la modificación o regulación beneficiosa del estado físico y mental del organismo, y cumple las siguientes características: Se presenta con una forma farmacéutica (tabletas masticables, cápsulas),*

constituida por uno o varios principios activos y, generalmente, por uno o varios excipientes como lo demuestra en la formulación donde se menciona los excipientes utilizados como: óxido de hierro, dióxido de titanio, glicerol, aceite de soja, gelatina etc. Ha sido aprobado oficialmente para su comercialización tras superar una serie de controles analíticos (composición química, pureza, estabilidad etc.)^o

7.3.11. Resalta el Tribunal de instancia que no obra del proceso prueba presentada por la Administración Aduanera, conforme consta en el acta de la audiencia preliminar.

7.3.12. Siguiendo con su análisis determina el Tribunal que de lo expuesto, le permite concluir que existe un ejercicio discrecional de la facultad determinadora y de sus características establecidas en el art. 68 del Código Tributario y art. 145 del COPCI; inobservando el principio de seguridad jurídica establecido en el art. 82 de la Constitución de la República; de coordinación que debe existir entre organismos públicos según lo señalado por el art. 226 *ibídem*; y de los que rigen el sistema tributario establecidos en el art. 300 *ibídem*, particularmente el eficiencia; por lo que, demuestran un fin meramente recaudatorio contrario a la suficiencia recaudatoria, sin perjuicio de otros principios que deben regir en general a la Administración Pública.

7.3.13. Detalla el Tribunal que la sentencia de la Corte Constitucional en el caso No. 1989-12-EP que al analizar el cambio de clasificación arancelaria de medicamentos calificados así por la autoridad sanitaria, concluye que:

“Si bien es cierto, como lo señala la Sala, no existe una regla legislativa que expresamente haya obligado a la Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador acatar las decisiones de la autoridad sanitaria, ni viceversa, sí existe, como se mostrará, un principio constitucional que permite la aplicación de una solución razonable al conflicto planteado. Bajo estas consideraciones, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en su deber de administrar justicia con sujeción a lo previsto en la Constitución, según lo señala el artículo 172 de la Carta Suprema, debió considerar dentro de su fallo el principio de coordinación que debe regir entre las instituciones que conforman la administración pública, el cual debe interpretarse, según lo señala el artículo 226 de la Constitución, como el “deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución” y de esta

manera, dar una solución real y efectiva al vacío jurídico en el que se encuentra la empresa por una evidente y reprochable contradicción de criterios entre dos instituciones públicas como es el caso de la Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y el Ministerio de Salud Pública, lo cual desemboca en un resultado contrario a la corrección del razonamiento práctico, pues a la vez se afirma que el producto "es" y "no es" medicamento. (1/4)°.

7.3.14. Seguidamente establece el Tribunal que concluye que el acto de determinación al no contener elementos técnicos que permitan demostrar una condición distinta de los productos importados, que la establecida por el registro sanitario, este no se compadece con la realidad fáctica establecida luego de la actuación de prueba, por lo que, el mismo está dotado de una indebida motivación.

7.3.15. Establece que, cabe agregar que la administración tributaria, no ha aportado prueba alguna que confirme la validez y legalidad del acto impugnado, más aun cuando de conformidad al art. 311 del COGEP le corresponde la prueba de los hechos que concluyan la obligación tributaria y su cuantía, lo que no ha sucedido en el presente caso. Que por lo expuesto y considerando la falta de prueba por parte de la administración tributaria; contrariando una verdad fáctica, sin el motivo suficiente y debido, el Tribunal, considera pertinente aceptar la demanda, debiendo tomar en cuenta a los productos en cuestión, que fueron declarados en el refrendo No. 028-2018-10-00671364, corresponden a la partida arancelaria 3004.50.10.00, medicamentos de uso humano.

7.3.16. En este punto esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, estima pertinente señalar que le llama la atención que, el SENAE en su recurso de casación argumente que la sentencia es contradictoria ya que el Tribunal reconoce que en el proceso no está en discusión la facultad determinadora, y sin embargo, en el considerando OCTAVO comienza señalando que se va a verificar las pruebas aportadas respecto a la correcta clasificación arancelaria. Cuando de la revisión del fallo de mayoría en ninguna parte de su texto establece el Tribunal que "no está en discusión la facultad determinadora" del SENAE; ni determina en el considerando OCTAVO que se va a verificar las pruebas aportadas respecto a la correcta clasificación arancelaria.

7.3.17. Se considera también que, al tratarse de un acto de determinación tributaria, corresponde, por parte del Tribunal de instancia, el ejercicio de atender las pretensiones de las

partes y hacer el control de legalidad del acto impugnado, como cualquier otro acto de determinación o que implique el ejercicio de una facultad de la administración tributaria, pues aceptar el argumento del recurrente implicaría desconocer la competencia otorgada a los jueces al respecto.

7.3.18. En virtud del análisis que antecede se determina que la sentencia de instancia no incurre en falta de motivación, ni adoptan resolución contradictoria o incompatible alguna; ya que el Tribunal al resolver sobre la legalidad y validez de la resolución impugnada (objeto de la controversia), establece que el acto de determinación al no contener elementos técnicos que permitan demostrar una condición distinta de los productos importados, que la establecida por el registro sanitario, este no se compadece con la realidad fáctica determinada luego de la actuación de prueba, por lo que, el mismo está dotado de una motivación suficiente; además detalla que la Administración Tributaria, no ha aportado prueba alguna que confirme la validez y legalidad del acto impugnado. Por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, análisis que se lo realiza tomando en cuenta que fue propuesta la causal, bajo el test de motivación y que actualmente debe considerarse bajo el estándar de suficiencia determinado en la sentencia de la Corte Constitución 1158-17-EP/21, bajo esas consideraciones, resulta improcedente la argumentación presentada.

7.4 En lo referente al caso 5, se argumenta que la sentencia de instancia incurre en falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictado por la Corte Nacional de Justicia; y en aplicación indebida del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

7.4.1 Es pertinente iniciar señalando que cuando se fundamentan el vicio de falta de aplicación, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; se ha establecido por parte de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que para la fundamentación de estos cargos se requiere que en la argumentación se determine lo siguiente: **i)** Determinar cuál es la norma a aplicarse a los hechos materia de la litis y que el juzgador dejó de aplicarla; **ii)** Argumentar sobre las razones por las cuales se debía aplicar la norma propuesta; **iii)** Determinar que norma fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial; y, **iv)** Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

7.4.1.1 Respecto a la falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictado por la Corte Nacional de Justicia; se realiza el siguiente análisis.

7.4.1.2. En el presente caso el casacionista no determina la trascendencia del vicio en la decisión

tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional al referir la falta de aplicación de una norma, como una simple enunciación, lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

7.4.1.3. Si embargo de lo mencionado, hay que señalar que el Tribunal de instancia, en el considerando OCTAVO, detalla la Resolución 05-2013, y establece que *“de lo cual se concluye que la administración tributaria aduanera posee la potestad para que de manera motivada reclasifique una partida arancelaria”*; consecuentemente se determina que el Tribunal A quo en el fallo si aplico dicho precedente, y establece la facultad del SENAE de reclasificar una partida arancelaria, pero este actuar debe tener la motivación debida.

7.4.1.3 Sin embargo de señalado, hay que mencionar que la Corte Constitucional del Ecuador en sentencias Nos. 2971-18-EP/20 y 1797-18-EP/20, de 16 de diciembre de 2020, ha declarado que tal Resolución de carácter general emitida por la Corte Nacional de Justicia dejó de existir por disposición de la sentencia de la Corte Constitucional Nro. 035-14-SEP-CC de 12 de marzo de 2014, pues una de las sentencias (la Nro.102-2011) que sirvió de fundamento para adoptar el precedente jurisprudencial por triple fallo reiterativo, fue declarada inconstitucional, acarreando la pérdida de la condición de triple reiteración. En tal virtud la Corte Nacional de Justicia mediante Resolución 10-2023, resuelve que el precedente jurisprudencial No. 05-2013, de 10 de julio de 2013, ha dejado de tener efectos jurídicos obligatorios.

7.4.1.4 Por lo expuesto no se configura el vicio de falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictada por la Corte Nacional de Justicia alegado.

7.5. En lo referente al vicio de aplicación indebida del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; hay que señalar lo siguiente:

7.5.1. Cuando se argumenta el vicio de aplicación indebida la fundamentación de este cargo se requiere que se determine lo siguiente: **i)** Determinar las razones por las cuales no debió aplicarse las normas consideradas como infringidas en la solución de los hechos que se juzga; **ii)** Determinar cuál es la norma que correspondía ser aplicada; y, **iii)** Demostrar la incidencia o trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador.

7.5.2. Consta como hechos no controvertidos lo siguiente: i) *“8.1.1 La administración tributaria aduanera realizó el aforo físico a la mercancía PHARMATON VITALITY CÁPSULAS amparada en el refrendo nro. 028-2018-10-00671364, reclasificando la subpartida declarada por el actor 3004.50.10.00 a la 2106.90.72.00, generando una diferencia de USD \$ 14.704,60 contenida en la*

liquidación complementaria nro. 38445784. 8.1.2- La empresa presentó reclamo de impugnación a dicho acto determinativo, el que fue negado mediante la resolución nro. SENAE-DDG-2019-0035-RE de 30 de enero de 2019 emitida por el director distrital de Guayaquil del SENAE, ahora acto administrativo impugnado°.

7.5.3. En la especie el casacionista no determina la trascendencia del vicio en la decisión tomada por el juzgador; consecuentemente existe falta de técnica casacional al argumentar la falta de aplicación de una norma, lo cual no puede ser subsanado por esta Sala de Casación.

7.5.4. Sin perjuicio de lo señalado, esta Sala establece que partiendo de los hechos no controvertidos se determina que en la especie el SENAE realizó el aforo físico a la mercancía PHARMATON VITALITY CÁPSULAS, amparada en el refrendo nro. 028-2018-10-00671364, proceso determinativo establecido en el art. 103 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el comercio, del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

7.5.5. Si bien el Tribunal de instancia en su análisis establece el art.145 del COPCI que dispone respecto al control posterior, lo cual no realizó la Administración Tributaria en el presente caso; la aplicación de dicho articulado no influye en la decisión final de la sentencia de instancia, ya que el Tribunal A quo, concluyó que el acto de determinación al no contener elementos técnicos que permitan demostrar una condición distinta de los productos importados, que la establecida por el registro sanitario, este no se compadece con la realidad fáctica establecida luego de la actuación de prueba, por lo que, el mismo está dotado de una indebida motivación; consecuentemente si no se hubiera aplicado el art.145 COPCI en la sentencia de instancia, no cambia el hecho que el acto de determinación no está motivado. Por lo tanto se determina con claridad absoluta que la aplicación del art. 145 del COPCI, no es trascendente en la decisión de la causa.

7.5.6. En virtud del análisis realizado se concluye que no se configura por falta de aplicación de la Resolución 05-2013 dictado por la Corte Nacional de Justicia; y en aplicación indebida del art. 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

8. Decisión

8.1. 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:

8.2. NO CASAR la sentencia dictada, por mayoría, el 18 de febrero del 2020, a las 12h20, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha; dentro del juicio No. 17510-2019-00162.

8.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE; no existe caución sobre la que corresponda pronunciarse.

8.4 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.

8.5. Sin costas ni honorarios que regular.

8.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

ALBAN ZAMBONINO MARCO VINICIO

CONJUEZ NACIONAL (PONENTE)

MIER ORTIZ MARIA GABRIELA

CONJUEZA NACIONAL

JARAMILLO LUZURIAGA TANIA CATALINA

CONJUEZ NACIONAL





274465833-DFE

Juicio No. 01501-2021-00028 RESOLUCION 702-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 14 de octubre del
2025, las 16h47.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la sentencia impugnada se encuentra debidamente motivada, en virtud de que la compañía recurrente cuestionó única y exclusivamente la motivación del acto impugnado y, respecto de aquello, resolvió el Tribunal de instancia. Por lo tanto, la Sala ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS.- La señora Ada Erlae Martínez González, Gerente y como tal, representante legal de Importadora HUMVAL Cia. Ltda., en compañía se su abogado patrocinador, Andrés Márquez Cordero, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 5 de septiembre de 2022, a las 15h31, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00028.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (léase también CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP). **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 14 de mayo de 2025, las 08h45, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 13 de octubre de 2025, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- *De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: " Establecer si la Rectificación de Tributos impugnada adolece de falta de motivación, y si como consecuencia de ello se le dejó en indefensión a la compañía importadora, según lo alegado en la demanda."* (fs. 149 expediente de instancia) **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *" negar la demanda presentada por IMPORTADORA HUMVAL CIA. LTDA. en contra de la DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, y subsidiariamente del DIRECTOR REGIONAL 3 DE INTERVENCIÓN DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR, y como consecuencia se confirma la validez legal de la Rectificación de Tributos No. JRP3-2020-0014-D001 de fecha 24 de marzo de 2021, emitida por el Director Regional 3 de Intervención del SENAE."* (fs. 152 y 152 vuelta expediente de instancia) **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 6 de octubre de 2022, 15h34, la señora Ada Erlae Martínez González, Gerente y como tal, representante legal de Importadora HUMVAL Cia. Ltda., en compañía

se su abogado patrocinador, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por falta de motivación del fallo, señalando como infringidos los artículos 311 segundo inciso y 313 del Código Orgánico General de Procesos. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 11 de octubre de 2022, 16h12, 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 12 de febrero de 2025, a las 08h35, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga en su calidad de Conjueza de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *“(...) Del contenido de dicha norma se tiene que, esa causal contempla varios yerros, y uno de ellos atañe a la motivación de sentencia, que es justamente la activada por el recurrente. Al análisis formal de su recurso de casación, se observa que realiza la exposición de los motivos concretos que lo sustenta, señalando la forma en que se habría producido ese yerro activado conforme a dicha causal, para lo cual cita fragmentos de la sentencia recurrida y analiza la vulneración de los artículos 311 y 313 del COGEP, considerando los criterios rectores de la Corte Constitucional contenidos en su sentencia nro. 1158-17-EP/21, estima ser una decisión judicial que no tiene el requisito constitucional y legal de motivación, cumpliendo con el requisito de su numeral 4. IV. Decisión. En base de lo analizado, y atendiendo a lo señalado en los artículos 267 y 270 del COGEP, se ADMITE el recurso de casación interpuesto por la compañía (...).º. (fs. 4 - 7 expediente de casación).*

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso afirma que en la sentencia existe insuficiencia de fundamentos fácticos en la motivación. Señala que el Tribunal A quo al momento de dictar sentencia se encuadra en una especie de nuevo test de motivación, dentro del cual omite analizar de manera minuciosa los fundamentos fácticos en torno a la litis, por lo que la sentencia tiene una motivación insuficiente, en lo relacionado a los hechos materia de la impugnación, en vista de que la sentencia para cumplir con el requisito de motivación tiene que estar investida de una adecuada normativa capaz de demostrar que los hechos materia de la litis se subsumen a la normativa, caso contrario, -como ha ocurrido en el presente caso- adolece de una insuficiencia motivacional conforme la vamos a demostrar y desarrollar a continuación, en base de lo previsto en la sentencia del caso nro. 1158-17-EP dictada por la Corte Constitucional, que sienta las bases para la adecuada motivación. Así, se refiere a la infracción del artículo 311 segundo inciso del COGEP y señala que en función de esta norma, queda claro que la carga de la prueba en torno a los hechos (fácticos) sustentados por la administración aduanera, le corresponde a ésta, debiendo demostrar la existencia de las sustancias químicas y explicando cómo se subsumen a la normativa

legal invocada, situación que efectivamente no ha ocurrido, razón por la cual, su representada viene impugnando el argumento sin respaldo del SENAE, consistente en que las mercancías "siliconas" están "mezcladas con otras sustancias", por carecer de sustento técnico y jurídico toda vez que no se ha demostrado ni sustentado cuáles son las otras sustancias químicas, en qué cantidades o porcentajes están presentes en las siliconas, bases necesarias para poder justificar el cambio de partida, en función de la normativa de clasificación arancelaria invocada por el SENAE y que finalmente generan una obligación tributaria en contra de su representada. Expone que si se analiza la definición inicial de motivación proporcionada por el Tribunal A quo en su sentencia, se puede decir que cuenta con un razonamiento adecuado, enfocado en los elementos de la motivación, ya que con claridad meridiana sostiene que para que se cumpla el requisito de la motivación, debe justificarse las razones por las que el hecho que se juzga se subsume en la norma que sustenta la decisión, es decir, debió justificar sin lugar a dudas, en el caso que nos ocupa, cuáles son las sustancias químicas, sus cantidades y porcentajes en los que se encuentran mezcladas con las siliconas y que ocasionan un cambio de partida arancelaria de las mercancías. Señala que la definición de "motivación" referida en líneas anteriores del recurso, ha quedado solo en enunciado, ya que la sola retórica en la sentencia, que sostiene sobre la existencia de "otras sustancias químicas" que se encuentran mezcladas con la silicona, no son suficientes para demostrar, primero que efectivamente existen estas sustancias y después cuáles sus cantidades, presentación y en la forma en la que afectan y cambian la composición química de las siliconas, para sugerir el cambio de partida arancelaria, toda vez, que es requisito sine qua non, la demostración respecto de cuáles son estas otras sustancias, sus cantidades y porcentajes, explicando cómo inciden en la clasificación arancelaria y demostrando como se subsumen estos hechos a la normativa invocada en torno a la nueva posición arancelaria sugerida, situación que como es evidente, en el caso que nos ocupa no ha ocurrido, por lo que no existe una motivación adecuada; toda vez, que se ha omitido el elemento fáctico. (fs. 158 y 159 expediente de instancia). **4.2.-** De esa manera expresa que el Tribunal A quo ha errado al momento de emitir la sentencia ahora recurrida, en vista de que debió comprobar la existencia material y objetiva de los hechos fácticos argumentados por el SENAE, existencia de otras sustancias químicas, tanto más cuando ni siquiera practicó prueba alguna dentro del juicio, debido a que en función de este argumento el SENAE generó la obligación tributaria. Señala así que contrariamente a esta obligación constitucional y legal del Tribunal A quo, éste se limitó a defender de oficio la tesis del SENAE, concediéndole todo crédito a su argumentación fáctica, pese a no encontrarse demostrado dentro del juicio, a través de la carga de la prueba esta tesis por parte del SENAE, al sostener "que a criterio de la Administración Aduanera han sido cumplidos los elementos mínimos de la motivación", es decir, que por considerar la Administración Aduanera que ella sí cumplió con la motivación en la emisión del acto administrativo impugnado, sin mediar ningún análisis respecto de los argumentos fácticos, el Tribunal A quo, somete a un nuevo test

motivacional el acto administrativo, llegando a la errada conclusión de que la argumentación fáctica es suficiente, contrariando así sin más, la sentencia de la Corte Constitucional, en la que se refiere la motivación. (fs. 159 expediente de instancia). **4.3.-** Por tanto, hace énfasis en que según la sentencia del caso No. 1158-17-EP dictada por la Corte Constitucional es evidente que el Tribunal A quo en su sentencia violentó la motivación al no cumplir con el argumento fáctico, debido a que en el control de legalidad realizado al acto administrativo impugnado, pese a que éste no contenía prueba o demostración de la existencia de estas "otras sustancias químicas", ya que el SENA no actuó prueba dentro del juicio y por ende carece de una prueba objetiva y material, donde demuestre los hechos de manera suficiente y satisfactoria, tanto más cuando es evidente que a simple vista no es posible establecer la presencia de las supuestas "otras sustancias químicas". De esta manera indica que el Tribunal A quo ha violentado el inciso segundo del artículo 311 del COGEP, demostración que debió ser practicada dentro del proceso judicial, pero no ocurrió, toda vez que la Administración Aduanera no actuó ninguna prueba dentro del proceso, es decir que fueron los jueces miembros del Tribunal A quo quienes dentro de sentencia, de manera oficiosa, reconocieron la existencia de la prueba de los hechos realizada por parte de la administración aduanera, sosteniendo contra toda lógica, que la presencia de las "otras sustancias químicas" alegadas por el SENA, no tiene relación con el argumento fáctico a través del cual se perfecciona la motivación, sino que se trata de un tema que rebasa el alcance de la garantía de la motivación y cuya corrección o no es una tarea conforme al derecho en general, ignorando y desconociendo que la garantía de la motivación, está compuesta por dos elementos fundamentales, cual es la argumentación jurídica y la argumentación fáctica, siendo el argumento fáctico dentro del acto administrativo, la presencia de estas otras sustancias químicas, siendo en consecuencia, competencia del tribunal A quo el comprobar que el argumento fáctico se encuentre probado de manera objetiva y material, tanto más cuando se trata del principal elemento que sostiene la argumentación fáctica esgrimida por parte del SENA. Menciona que es evidente que el Tribunal A quo omitió cumplir con su obligación de cerciorarse que este argumento se encuentre dentro del proceso demostrado de manera objetiva y material, aplicando para el efecto la carga de la prueba que pesaba sobre la Administración Aduanera, conforme a la norma prevista en el Art. 311 segundo inciso del COGEP. (fs. 161 expediente de instancia). **4.4.-** Así, también menciona que el Tribunal A quo debió verificar en su sentencia al momento de resolver que los hechos o argumentos fácticos sostenidos por el SENA se encontraban probados de manera objetiva y material, es decir que estaba demostrada la presencia de las "otras sustancias químicas", lo que no se cumplió, ya que pese a que la administración aduanera no practicó ninguna prueba dentro del proceso judicial, el Tribunal en sentencia erró, al decidir que el acto administrativo contaba con una argumentación fáctica suficiente y en consecuencia se encontraba bien motivado. Por lo que señala que el Tribunal A quo inobservó sus obligaciones como juzgador, dejando en total indefensión a su representada, al violentar el

principio de la carga de la prueba contenido en la normativa invocada, en el numeral 7-5.3 de la sentencia, debido a que no comprobó que el argumento fáctico "hechos", de la administración aduanera, esto es, la presencia de las otras sustancias químicas se encontraba probado de manera objetiva y material, tanto más cuando la administración aduanera no practicó prueba dentro del proceso, sosteniendo, de manera inconstitucional e ilegal, que al Tribunal A quo no le compete si los hechos existen o no, ya que aquello es tarea del ordenamiento jurídico. (fs. 162 expediente de instancia). **4.5.-** Concluye la argumentación respecto de la infracción del artículo 311 inciso segundo, señalando que al desconocer en la motivación de la sentencia, el adecuado sustento del elemento fáctico, su sentencia la hubiera resuelto de manera totalmente distinta, ya que al momento de analizar la motivación del acto administrativo impugnado, debió centrar su análisis en el argumento fáctico o hechos alegados por el SENAE, que se encontraban objetados, al sostener sin sustento material alguno, la existencia de "otras sustancias químicas", omitiendo demostrar su existencia a través de cualquiera de los medios probatorios permitidos por la ley, además que dentro del proceso no practicó prueba alguna tendiente a demostrar la existencia de los hechos, siendo esta la razón por la que el Tribunal A quo debía declarar la nulidad del acto administrativo impugnado, por carecer de motivación, en lo referente a la argumentación fáctica, esto es por no encontrarse demostrada la existencia de los hechos que motivan aplicar la normativa, a través de la práctica de la prueba, mediante un elemento objetivo donde explique como se subsumen los hechos a la norma invocada. (fs. 163 expediente de instancia). **4.6.-** En referencia al artículo 313 del Código Orgánico General de Procesos, menciona que una vez determinado el objeto de la controversia, es claro que el Tribunal A quo estaba compelido a determinar si en el acto administrativo impugnado, existe efectivamente la falta de motivación, en función del cargo acusado, cuál era la falta de argumentación fáctica, o lo que es lo mismo, la falta de sustento del SENAE, a través de una prueba material objetiva de los hechos alegados y referentes a la existencia de otras sustancias químicas en las siliconas, es decir que carece de los argumentos fácticos, toda vez que ninguno se encuentra probado dentro del proceso judicial. Señala que el Tribunal A quo al momento de resolver se separa de los argumentos fácticos del acto administrativo, pese a que este elemento se constituye en una de las dos grandes bases que sostienen la motivación, como son la argumentación normativa y la argumentación fáctica, por lo que este elemento es parte de la motivación y de ninguna manera rebasa la competencia del Tribunal A quo para pronunciarse respecto del mismo, tanto más, cuando se trata del elemento central de nuestra demanda de impugnación, siendo que al momento de dictar sentencia, el Tribunal A quo simplemente no ejerció el control de legalidad de forma adecuada, y por ende no motivó la sentencia en lo fáctico, tanto más cuando tenían relación directa con el acto administrativo impugnado y por ende debían ser objeto de control, con la finalidad de determinar la falta de motivación existente en aquél. (fs. 164 expediente de instancia). **4.7.-** De esta forma menciona que si el Tribunal A quo no hubiera

violentando la norma prevista en el artículo 313 del COGEP, realizando un adecuado control de legalidad de los fundamentos fácticos y de los antecedentes del acto administrativo impugnado, habría declarado la nulidad del acto administrativo impugnado, por carecer de elementos probatorios objetivos y materiales, que demuestren los hechos sostenidos por el SENAE, referentes a la existencia de las otras sustancias químicas, que además se constituyen en la razón fundamental para el cambio de partida arancelaria de las mercancías, toda vez que en el control de legalidad de los antecedentes del acto administrativo, hubiera corroborado que la parte demandada no presentó dentro del proceso judicial un solo elemento probatorio encaminado a demostrar la existencia de las "otras sustancias químicas", obviamente porque no existe tal elemento, siendo en consecuencia este acto administrativo inconstitucional e ilegal por carecer de motivación, razón por la que requieren la intervención de este alto Tribunal especializado, con la finalidad de que se enmiende este atropello al derecho, al desconocer el derecho y garantía constitucional a la motivación y mediante este recurso, casen la sentencia, declarando con lugar la demanda, por carecer de motivación respecto del elemento fáctico, toda vez que los hechos que sustentan el cambio de partida arancelaria no han sido demostrados, pues dentro del proceso no existe prueba encaminada a justificar de manera objetiva y material su existencia. (fs. 164 y 165 expediente de instancia).

4.8.- Concluye el recurso indicando que ha quedado evidenciada la falta de motivación en cuanto a la argumentación fáctica, error cometido por el Tribunal A quo toda vez que violenta los artículos 311 segundo inciso y 313 del COGEP al momento de resolver, omitiendo cerciorarse de que los argumentos fácticos esgrimidos por el SENAE, en torno a la existencia de los hechos consistentes en la presencia de "otras sustancias químicas", no estaban probados y demostrados, es decir no eran sólidos, tanto más cuando son el fundamento sobre el cual se afianza la nueva clasificación arancelaria que dio origen a la obligación tributaria se funda exclusivamente en ellos. Indica que este error no hubiera ocurrido, si el Tribunal A quo resolvió en función de la prueba aportada, entendiendo que la carga de la prueba en los actos administrativos, corresponde a la autoridad que los sostiene, conforme así ordena la normativa, llegando sin lugar a dudas a la conclusión de que los argumentos fácticos esgrimidos por el SENAE no tienen sustento, toda vez que no han sido demostrados de manera objetiva y material. (fs. 165 expediente de instancia).

4.9.- Contestación al recurso de casación.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito de fecha 28 de marzo de 2025, a las 16h58, comparece la abogada Silvia Viviana Muy Pérez, procuradora judicial designada por el Director General y el Director Regional de Intervención 3 del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, para dar contestación al recurso interpuesto y menciona que la compañía HUMVAL CIA. LTDA., acusó en su demanda, expresamente la vulneración de la garantía de la motivación en el acto determinativo de tributos contenido en la Rectificación de Tributos JRP3-2020-0014-D001, incluso su única prueba a decir del mismo actor, se encaminó a justificar la falta de motivación alegada anunciando el contenido de la

rectificación, y en sintonía con ello, el Tribunal negó la práctica de la prueba de la Administración Aduanera relacionada con la clasificación arancelaria que incluía un informe pericial, porque evidentemente la delimitación del objeto de la controversia se centró en la motivación del acto administrativo de rectificación de tributos. (fs. 17 expediente de casación). **4.10.-** Por tanto, menciona que a pesar de que las mercancías cuentan con el nombre comercial ^a SILICONA EN BARRA° y ^a SILICONA LIQUIDA°, su composición química NO corresponde a siliconas, ni a formas primarias, pues al ser preparaciones utilizadas como adhesivos acondicionados para la venta al por menor de peso neto inferior o igual a 1kg quedan excluidas del capítulo 39, en el que fueron declarados por parte del importador. Así mismo, destaca que del análisis merceológico de las mercancías efectuado con base en los documentos presentados por el propio importador, entre los que destaca la ficha técnica de la que se desprende que los componentes químicos de los productos no corresponden a ^a silicona-oxígeno-silicio°, tal como lo señalan las notas explicativas para la subpartida arancelaria 3910.00.90.00, por el contrario se indica que el componente químico de la mercancía corresponde a (Poli) acetato de vinilo y metanol y resina sintética termoplástica. Y de acuerdo a la ficha técnica presentada por el importador, sus usos son adhesivos, pudiendo ser usado como goma, el cual se adhiere a cualquier tipo de material: madera, cartón, papel, metal, etc. (fs. 17 expediente de casación). **4.11.-** Continúa mencionando que se puede colegir que es inexistente una violación al segundo inciso del artículo 311 del COGEP ya que en el presente caso obra del propio proceso de rectificación de tributos No. JRP3-2020-0014-D001 los hechos fácticos, la prueba actuada (con documentación que el mismo importador presentó en el ejercicio de su derecho a la defensa en sede administrativa) y la debida motivación que justificó la emisión de rectificación aplicada al importador en el presente caso; cuya motivación fue demandada, y como resultado ratificada por parte del Tribunal. Por tanto, la administración aduanera por medio de la Rectificación de Tributos prueba presentada y admitida al actor, la fundamentación necesaria e idónea para la aplicación de la nueva clasificación arancelaria. (fs. 17 expediente de casación). **4.12.-** Concluye la contestación al recurso mencionando que de los argumentos antes señalados fundamentalmente respecto de la delimitación del objeto de la controversia, se colige que es inexistente una violación al art. 313 del Código Orgánico General de Procesos, ya que la sentencia se enfoca únicamente en: ^a Establecer si la Rectificación de Tributos impugnada adolece de falta de motivación, y si como consecuencia de ello se le dejó en indefensión a la compañía importadora, según lo alegado en la demanda°. Por lo que, indica que el objeto de la controversia cuya lectura parcial, como la ha ejecutado la parte actora puede prestarse para una interpretación extensiva de su última parte: ^a 1/4 según lo alegado en la demanda 1/4 °. Intentando incluir en esta última parte, a decir del actor, hechos fácticos que no fueron considerados por el Tribunal, lo cual no corresponde a la realidad procesal. (fs. 17 y 17 vuelta expediente de casación).

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 segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación.

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 segundo del artículo 268 del COGEP, admitido por la Conjueza de la Sala, considera:

6.2.- Caso segundo.- *“ Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.”* **6.2.1.- Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *“ (1/4) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”*¹ Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *“ (1/4) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”*² **6.2.2.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“ Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”* **b) Artículo 313 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“ Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o*

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

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

en exceso y lo debidamente pagado.° c) **Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional.-**

“La Corte analiza si una sentencia de casación vulneró el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación y, para ello, realiza un balance sistemático de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: se aleja explícitamente del test de motivación y, con base en la jurisprudencia reciente de la Corte, establece varias pautas para examinar cargos de vulneración de la referida garantía. Esas pautas incluyen un criterio rector, según el cual, toda argumentación jurídica debe tener una estructura mínimamente completa (de conformidad con el art. 76.7.1 de la Constitución). Las pautas también incorporan una tipología de deficiencias motivacionales, es decir, de incumplimientos de dicho criterio rector: la inexistencia, la insuficiencia y la apariencia; esta última surge cuando la argumentación jurídica incurre en algún tipo de vicio motivacional, como son: la incoherencia, la inatinencia, la incongruencia y la incomprensibilidad.”° **6.2.3.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, en resumen, que la sentencia adolece de insuficiencia en los fundamentos fácticos de la motivación. Afirma que el Tribunal de instancia debió comprobar la existencia material y objetiva de los hechos fácticos argumentados por el SENAE -existencia de otras sustancias químicas-, siendo que la demandada no actuó prueba alguna dentro del juicio, limitándose a defender de oficio la tesis del SENAE. Así, señala que se violentó la motivación al no cumplir con el argumento fáctico en el control de legalidad realizado al acto administrativo impugnado, pese a que no contenía prueba o demostración de la existencia de otras sustancias químicas

Afirma que la garantía de la motivación está compuesta de dos elementos fundamentales: argumentación jurídica y argumentación fáctica, siendo competencia del Tribunal comprobar que el argumento fáctico se encuentre probado de manera objetiva y material, tanto más es el elemento que sostiene la argumentación fáctica esgrimida por el SENAE, aplicando para el efecto la carga de la prueba que pesaba sobre la administración tributaria en atención al artículo 311 segundo inciso del COGEP. Así, pese a que la administración aduanera no practicó ninguna prueba, la sentencia erró al decidir que el acto administrativo contaba con una argumentación fáctica suficiente. Finalmente, señala que no se ejerció el control de legalidad de manera adecuada y no se motivó la sentencia en lo fáctico, pues no existió prueba material objetiva de los hechos alegados y referentes a la existencia de otras sustancias químicas en las siliconas. **6.2.4.-** Esta Sala especializada analizando el fallo recurrido al amparo del caso segundo, observa que los juzgadores de instancia en el considerando cuarto se refieren a la enunciación breve de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y la defensa del demandado. En el considerando quinto adoptan la resolución sobre las excepciones presentadas y fijan el objeto de la controversia. En el considerando sexto anotan la relación de los hechos probados, relevantes para la resolución. **6.2.5.-** A partir del considerando séptimo los juzgadores de instancia motivan su resolución. Al efecto se refieren al objeto de la controversia, para lo cual establecen que: *“Estos argumentos de las partes procesales nos llevan a analizar precisamente si el referido acto*

administrativo de determinación tiene los elementos mínimos de la motivación°. (sic). Específicamente, en el considerando 7.5.2 del fallo impugnado se señala que la actora acusa expresamente la vulneración de la garantía de la motivación en la Rectificación de Tributos, para lo cual, el Tribunal analiza pormenorizadamente el acto impugnado, refiriéndose a cada uno de sus numerales, de lo cual, destaca que en el numeral 3.3. -de la rectificación de tributos-, se señala que: *“en el literal a) que consta en la página 28 de la Rectificación tiene el análisis merceológico de las mercancías, luego en el literal b) se realiza propiamente el análisis arancelario en base de toda la información entregada por el importador, se señala que la composición química de los productos importados no corresponde a siliconas, ni a formas primarias, y al ser preparaciones utilizadas como adhesivos acondicionados para la venta al por menor de peso neto o inferior o igual a 1kg quedan excluidas del capítulo 39, se explica también que las mercancías al estar compuestas a base de polímeros con otras sustancias, les corresponde clasificarse en la partida 35.06; por lo que, con base en las Reglas Generales de Interpretación de Nomenclatura Arancelaria 1 y 6, las mercancías importadas conocidas comercialmente como SILICONA LÍQUIDA y SILICÓN EN BARRA (ítems 1 al 5, y 1 al 4 de las distintas DAI® revisadas) fueron declaradas erróneamente en la subpartida arancelaria 3910.00.90.00, en consecuencia, se dice en la Rectificación de Tributos, que en virtud de las características técnicas de los productos y según la información presentada por el importador, se determina un cambio de subpartida siendo la correcta la 3506.10.00.00 Productos de cualquier clase utilizados como colas o adhesivos, acondicionados para la venta al por menor como colas o adhesivos, de peso neto o inferior o igual a 1 Kg*”. 6.2.6.- A continuación, en el considerando 7.5.3 del fallo impugnado, los juzgadores de instancia llegan a la conclusión de que en el acto administrativo impugnado se enuncian los elementos de hecho, las normas jurídicas y de clasificación arancelaria, así como la pertinencia de ellas a los antecedentes de hecho, y de *“esta forma resulta que la Rectificación de Tributos tiene una argumentación jurídica suficiente con una estructura mínimamente completa, por lo que el acto cuenta precisamente con los elementos mínimos de la motivación*.”, estableciendo que la determinación tributaria se ha fundamentado en la revisión de las declaraciones aduaneras y la información presentada por el importador, de lo cual, los juzgadores han advertido que existe el análisis de la clasificación arancelaria que ha servido de sustento para el cambio de subpartida, de tal forma que *“la Rectificación de Tributos contiene las razones y el sustento técnico, que bajo el criterio de la autoridad aduanera, justifican la reclasificación arancelaria. El acto impugnado cuenta con fundamentación normativa y fundamentación fáctica suficiente, por lo que se puede concluir que tiene la motivación legal y constitucional requerida*.”, siendo que en el fallo recurrido se ha hecho énfasis en que el actor ha demandado únicamente la revisión de la motivación del acto impugnado, tanto más -se desprende de la sentencia-, que en la demanda no se han presentado argumentos que se refieran a la clasificación arancelaria declarada por

el importador, lo cual, a decir del Tribunal de instancia, habría permitido revisar las dos partidas en controversia a fin de establecer cuál es la correcta. **6.2.7.-** Con los antecedentes expuestos, esta Sala especializada advierte que la sentencia de instancia se encuentra motivada, pues resuelve con fundamento jurídico, en apego a los hechos que relata y a la revisión pormenorizada del acto administrativo impugnado, que éste cumple con una fundamentación jurídica y fáctica suficiente, de tal forma que se encuentra legal y constitucionalmente motivado, tanto más, se determina que no se ha vulnerado el derecho a la defensa de la actora. **6.2.8.-** La recurrente insiste en su recurso en la insuficiencia de fundamentos fácticos en la motivación del fallo, afirmando que los jueces de manera oficiosa reconocieron la existencia de la prueba de los hechos alegados por el SENAE, pero sin que se encuentre probado de manera objetiva y material en el proceso judicial, la presencia de otras sustancias químicas conforme dispone el artículo 311 segundo inciso del COGEP. En resumen, que el Tribunal A quo debió verificar en su sentencia al momento de resolver, que los argumentos fácticos sostenidos por el SENAE se encontraban probados y, sin embargo, el SENAE no practicó ninguna prueba en el proceso judicial. En ese orden de ideas, corresponde a esta Sala especializada precisar que en el considerando 7.5.2 de la sentencia impugnada se establece con claridad que la actora acusa expresamente la vulneración de la garantía de la motivación en el acto determinativo, de ahí que los juzgadores realizan un examen de la rectificación de tributos, llegando a resolver que se encuentra debidamente motivada. Es decir, los presupuestos fácticos de la motivación en la presente causa constituyen los hechos que constan relatados en el acto impugnado respecto de la actuación del SENAE en el proceso determinativo, verificándose así, que el sustento fáctico en la rectificación de tributos constituyen el detalle técnico de las mercancías, el contenido del Memorando No. SENAE-DTA-2021-0083-M, Informe Técnico No. DNR-DTA-JCC-GVM-IF-2021-0108 relacionado con los informes técnicos de clasificación arancelaria solicitados a la Dirección de Técnicas Aduaneras, entre otros, para finalmente, advertir que en las conclusiones del acto impugnado, la Aduana reitera el cambio de la partida arancelaria, dejando ver una valoración administrativa sobre los hechos que han sido fundamento del acto impugnado. **6.2.9.-** Así las cosas, se advierte que no era un hecho controvertido la clasificación arancelaria de la mercancía importada, de tal suerte que no se practicó prueba alguna en el proceso judicial, conforme se desprende del fallo; tampoco es un hecho controvertido la facultad determinadora del SENAE al momento de la reclasificación arancelaria, en virtud de lo cual corresponda efectuar el ejercicio de valoración probatoria que reclama la recurrente. El argumento de la casacionista respecto de que la sentencia incumple con el requisito de motivación por insuficiencia de fundamentos fácticos no tiene asidero, pues del fallo se desprende con claridad que el objeto de la controversia se circunscribe a ^a Establecer si la Rectificación de Tributos impugnada adolece de falta de motivación, y si como consecuencia de ello se dejó en indefensión a la compañía importadora^o. Así, constan en el fallo, los hechos -revisión del acto de rectificación de

tributos- y las normas que sustentan la decisión adoptada, realizando un análisis exhaustivo del acto administrativo impugnado y su fundamentación; siendo que además, en la sentencia se explica que no se puede verificar y confrontar la correcta clasificación arancelaria, pues aquello rebasa el alcance de la garantía de la motivación, advirtiéndose en el fallo argumentos razonables, lógicos y comprensibles.

6.2.10.- Adicionalmente, hay que mencionar que si la recurrente no está de acuerdo con el hilo conductor del razonamiento de los juzgadores, con las conclusiones a las que se llega en el fallo recurrido puesto que la misma Corte Constitucional del Ecuador en sentencia No. 1158-17-EP/21 ha reflexionado que: *“[.]La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una fundamentación normativa suficiente, sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica suficiente, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, “[l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales”, como vemos la motivación suficiente no pasa por el acierto o desacierto a las aspiraciones de las partes y de ello, a través del yerro de motivación, no puede sustentarse y pretenderse la corrección de un fallo “24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada.”* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo del caso 2 del artículo 268 del COGEP, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 268 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia de instancia incurra en el vicio de falta de motivación y, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos 311 segundo inciso y 313 del COGEP o de la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, por lo que se rechaza el caso segundo intentado.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo dictado el 5 de septiembre de 2022, a las 15h31, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2021-00028.

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

7.4.- Sin costas.

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

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL





274564851-DFE

Juicio No. 09501-2021-00268 RESOLUCION 703-2025

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 15 de octubre del 2025, las 15h11. **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 Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2021-00268.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía LA LLAVE SOCIEDAD ANONIMA DE COMERCIO, presentó demanda en contra de la Resolución Administrativa No. 109012021RREC099983, notificada el 2 de marzo del 2021, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve negar el reclamo de pago en exceso por concepto de excedente entre el Anticipo pagado de Impuesto a la Renta y el impuesto causado del ejercicio fiscal 2018.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ^ai) ESTABLECER si es procedente y ajustada derecho la devolución de la suma de US\$217.623,98 que la parte Actora alega haber pagado como excedente entre el anticipo pagado por impuesto a la renta y el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018 y cuya devolución fue negada por la Administración Tributaria mediante el acto administrativo impugnado en este juicio, y las consecuencias jurídicas que derivan de tales situaciones°.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda deducida por la compañía LA LLAVE SOCIEDAD ANONIMA DE COMERCIO; en contra, de la Resolución Administrativa No. 109012021RREC099983 suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, notificada el 02 de marzo de 2021; y, en consecuencia se declara la invalidez legal de dicha Resolución y se ordena la devolución de los US\$ 217.623,98 que

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

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

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

resultan como excedente entre el anticipo pagado por impuesto a la renta y el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018 más los respectivos intereses de ley calculados desde el 11 de febrero de 2020 (fecha en que se presentó la solicitud de devolución del pago en exceso, según el numeral 15 de la Resolución impugnada), conforme el art. 22 del Código Tributario.

1.3 El SRI, interpone recurso de casación contra la sentencia de 21 de febrero de 2022, a las 16h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00268, argumentando el caso 5 del art. 268 del ^aCOGEP°.

1.4. Mediante auto de 25 de febrero de 2025, a las 10h35, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ^aCOGEP°, por el vicio de falta de aplicación del art. 46.9 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y, Circular NAC-DGECCGC17-00000009.

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

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número

09501-2021-00268, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 14 de mayo de 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 14 de octubre de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SRI en su recurso detalla los considerandos 7.7 y 77.1 y afirma que, se tiene como hecho probado que el Tribunal acoge las conclusiones del Informe Pericial y señala que la solicitud de devolución del excedente del anticipo pagado y el Impuesto a la Renta causado del ejercicio fiscal no corresponde a un beneficio o incentivo tributario alguno, sino más bien, es un derecho del contribuyente establecido en el Código Tributario que debe ser reconocido por la Administración Tributaria y que la norma tributaria no establece expresamente una definición y/o cálculo del término "mantenimiento de empleo neto" para acceder a la devolución del excedente del anticipo de Impuesto a la Renta pagado, por lo que es necesario recurrir a su definición desde el punto de vista usual, el cual corresponde a no variar de estado. Que cabe señalar que la Administración Tributaria procedió a negar la solicitud de pago en exceso correspondiente a valores pagados como excedente entre el Anticipo Pagado de Impuesto a la Renta y el Impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018, por cuanto la compañía actora no proporcionó la documentación requerida por la Administración Tributaria, conforme se deja constancia en el numeral 4.2.3) de la sentencia que se recurre. Que en la sentencia se aplicó el art. 311 del COGEP, norma que es singularizada como la que fue aplicada en lugar de aquella que da solución al problema jurídico materia de la decisión judicial, conforme se observa en el número 7.3) de la sentencia. Que el Tribunal en la

sentencia señaló que la Administración Tributaria no desvirtuó las conclusiones del informe pericial practicado como prueba de la parte actora, cuando la propia Administración Tributaria advirtió el incumplimiento de la normativa legal por parte del actor y que del informe pericial tampoco se observaba el cumplimiento, ya que la información que acoge el Tribunal corresponde únicamente a datos numéricos generales que no se detallan ni permiten corroborar el estado de los empleados, su antigüedad, sus identidad, fecha de ingreso o vinculación laboral, remuneración, beneficios, en fin, información que justifique la configuración del concepto legal que corresponde a mantener y/o incrementar el empleo neto de acuerdo a lo establecido en el art. 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que, mal podía señalarse que la Administración Tributaria no desvirtuó la prueba de los hechos o actos del contribuyente, conforme se observa en el numeral 7.7.2) de la sentencia. Que el Tribunal al valorar el informe pericial actuado como prueba por la compañía actora, señala que la misma presenta argumentos para justificar los sustentos planteados pero no observa que la misma sea acorde a la normativa, para la devolución por concepto de excedente entre el Anticipo Pagado de Impuesto a la Renta y el Impuesto causado correspondiente al año 2018, ya que en dicho informe únicamente constan datos numéricos generales que no detallan, ni permiten corroborar el estado de los empleados, su antigüedad, su identidad, fecha de ingreso o vinculación laboral, remuneración, beneficios, en fin, información que justifique la configuración del concepto legal que corresponde a mantener y/o incrementar el empleo neto; por lo que la parte actora con la prueba pericial aportada al proceso no demostró sus afirmaciones. Que el Tribunal al no aplicar el art. 46 numeral 9 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno declaró procedente la devolución de pago en exceso lo cual conllevó a que se declare con lugar la demanda y la invalidez legal del acto administrativo impugnado. Que de haberse aplicado dicha norma para resolver el objeto de la controversia, el Tribunal hubiese declarado sin lugar la demanda al evidenciar que el actor no justificó ni con la prueba pericial el incremento neto de empleo, o, que éste se mantuvo para el ejercicio fiscal 2017 y 2018, ya que la información aportada, corresponde únicamente a datos numéricos generales que no detallan ni permiten corroborar el estado de los empleados, su antigüedad, sus identidad, fecha de ingreso o vinculación laboral, remuneración, beneficios conforme lo prevé el artículo 46, numeral 9, del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario. Sobre la falta de aplicación de la Circular No. NAC-DGECCGC17-00000009 publicada en el

Suplemento del Registro Oficial 109 de fecha 27 de octubre de 2017, afirma que la sentencia califica a la circular señalada, como una norma que conlleva a la aplicación de las leyes tributarias, en este caso para el cumplimiento de la definición y condiciones que para el efecto dispone el numeral 9 del artículo 46 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Que la circular No. NAC-DGECCGC17-00000009 contiene una disposición normativa de cómo efectuar el cumplimiento de lo previsto en el numeral 9 del art. 46 del RLRTI, que se configura en una norma de derecho sustantivo de las cuales admite la causal 5 del art. 268 del COGEP, y que ha sido en otros casos análogos admitida y analizada en recursos de casación como norma de derecho sustantivo, la cual no podrá confundirse con una circular que simplemente trate de una información o recordatorio a los contribuyentes, toda vez que la misma es emitida para la correcta aplicación del numeral 9 del art. 46 del Reglamento LRTI, conforme se indica en la parte pertinente de dicha circular. Que de la lectura de la sentencia recurrida, específicamente en el numeral 7.7 letras C) y D), el Tribunal de forma evidente incurrió en la falta de aplicación de la norma que establece las formas de realizar la verificación del incremento neto de empleos, siendo que la parte actora, no demostró con la debida información que sustente el incremento efectuado de sus empleados en el ejercicio fiscal 2017 y 2018. Que no existe duda alguna que la conclusión que el Tribunal acogió del informe pericial del actor no justifica que la compañía mantuvo y/o incrementó el empleo neto, lo que constituye no haber cumplido con lo señalado en el numeral 9 del art. 46 del RLRTI, toda vez que, no existe detalle o información explícita y suficiente, que permita evidenciar el incremento neto de empleo, o que éste se mantuvo para el ejercicio fiscal 2018, ya que la información que acoge el Tribunal, corresponde únicamente a datos numéricos generales de que la compañía ^a de acuerdo con la planilla del IESS tenía 122 trabajadores, por lo que si se compara el número de trabajadores que tuvo a diciembre de 2018 (123) o el promedio (127) o la mediana (126) del mismo ejercicio fiscal, se puede concluir que la empresa cumple la condición que establece la normativa tributaria de haber mantenido el empleo neto durante el año 2018 con relación al año 2017°. Que sin embargo, no se detallan ni permiten corroborar el estado de los empleados, su antigüedad, sus identidad, fecha de ingreso o vinculación laboral, remuneración, beneficios, en fin, información que justifique la configuración del concepto legal que corresponde a mantener y/o incrementar el empleo neto de acuerdo a lo establecido en el art. 46 del RLRTI. Que la circular mencionada, aclara a los sujetos pasivos las condiciones para efectuar el cálculo del

^aincremento neto de empleos^o, establece en su contenido cómo efectuar el cálculo para establecer si al final del ejercicio fiscal existió o no incremento neto de empleos, en base a la siguiente fórmula: ^aIncremento neto de empleos= empleados nuevos - empleados salientes^o. Que era procedente que el Tribunal aplique lo establecido en la circular No. NACDGECCGC1700000009 a fin de verificar si el cálculo efectuado por el actor se adecuaba a la norma que se acusa como infringida. Que el Tribunal en lugar de aplicar la circular mencionada, aplicó el art.122 del Código Tributario, conforme se observa en el considerando 7.7.3 de la sentencia. Que se aplica el art.122 sin que se haya demostrado por parte del actor el cumplimiento de la ley, esto es, el de justificar fehacientemente, el estado de los empleados, su antigüedad, sus identidad, fecha de ingreso o vinculación laboral, remuneración, beneficios, en fin, información que justifique la configuración del concepto legal que corresponde a mantener y/o incrementar el empleo neto de acuerdo a lo establecido en el ordenamiento jurídico, siendo insuficiente los datos numéricos generales señalados por el actor en su informe pericial y de la información sobre la que fundamenta sus conclusiones, lo cual no prueba que el actor haya mantenido o incrementado el empleo neto, por lo tanto, no se justifica de manera alguna que el Tribunal haya acogido las conclusiones del informe pericial. Que el Tribunal al no aplicar la circular declaró procedente la devolución de pago en exceso lo cual conllevó a que se declare con lugar la demanda y la invalidez legal del acto administrativo impugnado. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía LA LLAVE SOCIEDAD ANONIMA DE COMERCIO, en su contestación al recurso de casación, argumenta: Que se debe partir de los hechos probados que constan a partir del considerando 7.1. Que la compañía tiene derecho a la devolución de lo pagado por concepto de excedente entre el anticipo del Impuesto a la Renta y el Impuesto causado del ejercicio fiscal 2018. Que a través del informe pericial, se comprobó el ^amantenimiento del empleo neto^o en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 41 de la Ley de Régimen Tributario interno. Que las pruebas aportadas y practicadas por la Administración Tributaria, no desvirtuaron las conclusiones del informe pericial de la parte actora. Que el Tribunal ha efectuado un análisis prolijo de la problemática planteada a través de los actos de proposición, y ha determinado a través de la correcta interpretación y aplicación de las normas pertinentes que la compañía era acreedora del reconocimiento del valor pretendido y que fue pagado indebidamente. Que el casacionista realiza un reproche a la sentencia, basado en que a su criterio, el análisis no es el adecuado para corroborar el mantenimiento del empleo neto, tal y

como lo exige la normativa tributaria. Que no se indica en su argumentación, que la norma aludida como no aplicada, versa sobre los conceptos de ^aEmpleados Nuevos° y de ^aIncremento Neto de Empleos°, y no trata expresamente sobre el contenido del ^aMANTENIMIENTO DE EMPLEO°. Que sobre el mantenimiento de empleo el Tribunal realiza su examen, y en concordancia con la norma y el informe pericial, se permite llegar a la conclusión de que la compañía sí cumple con los requisitos para acceder al reintegro del valor solicitado. Que esto lo plasma en el acápite 7.7.1 y siguiente de la sentencia recurrida. Que respecto a la falta de aplicación de la Circular No. NAC-DGECCGC17-00000009, el SRI vuelve a mencionar que no se ha probado el aumento del empleo neto, y es a este supuesto exclusivamente al que se refiere la Circular. Que dicha norma no era aplicable al caso en concreto, puesto que el Tribunal verificó el mantenimiento del empleo neto de manera técnica, y con dicha condición cumplida, acorde a la ley, determina declarar con lugar la pretensión de la compañía. Que la Administración Tributaria en el recurso no ha determinado con claridad la trascendencia de la supuesta falta de aplicación de las normas infringidas. Que se evidencia en el recurso, que a criterio del SRI lo trascendente, es que no se le haya dado la razón, y no explica con claridad cómo la supuesta falta de aplicación devino en un error jurídico en la sentencia por parte de los jueces. Que en el recurso se pretende que la Sala de la Corte Nacional revise hechos probatorios, lo cual, por técnica casacional, es inviable, por lo que se solicita se deseche el vicio alegado, por no ser procedente conforme a derecho. Que el Tribunal realizó un verdadero escrutinio y cotejo de la normativa tributaria y llegó a su conclusión interpretando de manera integral y lógica las mismas, con lo cual llegó a la certeza de la existencia del correcto tratamiento tributario realizado por la compañía actora, por lo que se puede colegir que, el SRI ha planteado su recurso, únicamente por que la sentencia no le fue favorable, mas no porque verdaderamente se hayan cometido errores o vicios que afecten la validez de la decisión a la que ha arribado el Tribunal. Que por lo expuesto solicita que no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en falta de aplicación del art. 46.9 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y de la Circular NAC-DGECCGC17-00000009, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 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) 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°.

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, se entienden aceptados por las partes procesales.

6.1.2 Respecto a la falta de aplicación Luis Tolosa señala que: ^a Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ^a la infracción directa típica°, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼ ° (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

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

REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

^a Art. 46.- Conciliación tributaria.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada con las siguientes operaciones: ¼ 9. Se restará el incremento neto de empleos.- A efecto de lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno se considerarán los siguientes conceptos:

Empleados nuevos: Empleados contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador, con sus parientes dentro del cuarto grado de

consanguinidad y segundo de afinidad o con sus partes relacionadas, en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio. En caso de que existan empleados nuevos que no cumplan la condición de estar bajo relación de dependencia por al menos seis meses dentro del respectivo ejercicio, serán considerados como empleados nuevos para el siguiente ejercicio fiscal, siempre que en dicho año se complete el plazo mínimo en forma consecutiva. No se considerarán como empleados nuevos, para efectos del cálculo de la deducción adicional, aquellos trabajadores contratados para cubrir plazas respecto de las cuales ya se aplicó este beneficio.

Incremento neto de empleos: Diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa.

En ambos casos se refiere al período comprendido entre el primero de enero al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior.

Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley.- Es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos.

Gasto de nómina.- Remuneraciones y beneficios de ley percibidos por los trabajadores en un periodo dado.

Valor a deducir para el caso de empleos nuevos.- Es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados, siempre y cuando el valor total por concepto de gasto de nómina del ejercicio actual menos el valor del gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, producto del gasto de nómina por empleos nuevos; no se considerará para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos. Este beneficio será aplicable únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan. Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, la deducción adicional se podrá considerar durante los primeros cinco periodos fiscales a partir del inicio de la nueva inversión y en cada periodo se calculará en base a los sueldos y salarios que durante ese periodo se haya pagado a los trabajadores residentes en

dichas zonas, la deducción será la misma y por un período de cinco años. Para efectos de la aplicación del inciso anterior, se considerarán trabajadores residentes en zonas deprimidas o de frontera, a aquellos que tengan su domicilio civil en dichas zonas, durante un periodo no menor a dos años anteriores a la iniciación de la nueva inversión°.

CIRCULAR NAC-DGECCGC17-00000009.

^a(1/4) Para efectos del cálculo de la deducción adicional a la que se refiere esta Circular, se aclara que para establecer el concepto de ^aincremento neto de empleo°, no se deberán restar las siguientes salidas de trabajadores:

1. La de aquellos empleados que hayan ingresado en el ejercicio fiscal respecto del cual se vaya a aplicar el incentivo.

2. La de aquellos trabajadores contratados en el ejercicio fiscal anterior a aquél respecto del cual se vaya a aplicar el incentivo y que cumplan los presupuestos para ser considerados como ^aempleados nuevos° en el ejercicio fiscal respecto del cual se vaya a aplicar el incentivo, al haber completado en el mismo, el plazo mínimo de seis meses bajo relación de dependencia en forma consecutiva, conforme lo señalado en el numeral 9 del artículo 49 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado por el literal a) del numeral 2 del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 1287 publicado en el Suplemento del Registro Oficial 918 el 09 de enero de 2017;°

6.3 El Tribunal de instancia para resolver la controversia, en su parte pertinente señala lo siguiente:

^a7.- MOTIVACIÓN.- (1/4). 7.7) PARA ESTABLECER SI ES PROCEDENTE Y AJUSTADA DERECHO LA DEVOLUCIÓN DE LA SUMA DE US\$ 217.623,98 QUE LA PARTE ACTORA ALEGA HABER PAGADO COMO EXCEDENTE ENTRE EL ANTICIPO PAGADO POR IMPUESTO A LA RENTA Y EL IMPUESTO CAUSADO EN EL EJERCICIO FISCAL 2018 Y CUYA DEVOLUCIÓN FUE NEGADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE EL ACTO ADMINISTRATIVO

IMPUGNADO EN ESTE JUICIO, Y LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE DERIVAN DE TALES SITUACIONES; este Tribunal estima lo siguiente:--- 7.7.1) De acuerdo a las conclusiones que señala el informe pericial practicado como prueba por la parte Actora, al cual no se opuso ninguna prueba de la misma índole o de otra naturaleza que contradiga dichas conclusiones (que aparecen en las hojas 12 y 13 del expediente judicial), el Tribunal acoge dicho informe en los términos siguientes: A. ^a 6.3 Del análisis efectuado en el presente informe pericial se pudo establecer que la solicitud de devolución del excedente del anticipo pagado y el impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal 2018 no corresponde a un beneficio o incentivo tributario alguno, sino más bien, es un derecho del contribuyente establecido en el Código Tributario que debe ser reconocido por la Administración tributaria°. B. ^a 6.4 La norma tributaria no establece expresamente una definición y/o cálculo del término ^amantenimiento de empleo neto° para acceder a la devolución del excedente del anticipo de Impuesto a la Renta pagado, por lo que es necesario recurrir a su definición desde el punto de vista usual, el cual corresponde a no variar de estado, es decir, que el contribuyente debe mantener como mínimo el mismo número de empleos netos con relación al año anterior°. C. ^a 6.5 Durante la pericia se efectuó el cálculo del mantenimiento de empleo neto de LA LLAVE S.A. DE COMERCIO durante el ejercicio fiscal 2018, para lo cual se utilizó la fórmula estadística de promedio y mediana, las cuales dieron como resultado que al 31 de diciembre de 2017, el contribuyente LA LLAVE S.A. DE COMERCIO de acuerdo con la planilla del IESS tenía 122 trabajadores, por lo que, si se compara el número de trabajadores que tuvo a diciembre de 2018 (123) o el promedio (127) o la mediana (126) del mismo ejercicio fiscal, se puede concluir que la empresa cumple la condición que establece la normativa tributaria de haber mantenido el empleo neto durante el año 2018 con relación al año 2017°. D. ^a 6.6 En virtud del análisis efectuado en la presente pericia, así como las pruebas aportadas dentro de la misma, se puede concluir que la empresa LA LLAVE S.A. DE COMERCIO sí cumple con las condiciones establecidas en la normativa tributaria para que se le reconozca el reintegro del valor excedente entre el anticipo pagado y el Impuesto a la Renta causado del ejercicio fiscal 2018°.- 7.7.2) Las pruebas documentales presentadas y practicadas por la Administración Tributaria, en nada desdicen o desvirtúan las conclusiones del informe pericial practicado como prueba por la parte Actora.- 7.7.3) En relación al pago indebido, de conformidad con lo previsto en el Art. 122 del Código Tributario, ^a 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, lo que significa que nuestra legislación ha reconocido varias causas por las que se puede configurar un pago indebido, estas son: a) El que se realice por un tributo no establecido legalmente; b) El que se realice por un tributo del que haya exención por mandato legal; c) El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria; y, d) Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.- 7.7.4) DADO QUE EL TRIBUNAL, acogió las conclusiones del informe pericial practicado como prueba por la parte Actora, se verifica que la Accionante, tiene derecho a la devolución de la suma que resulta como excedente entre el anticipo pagado por impuesto a la renta y el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018^o. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 Constan como hechos probados los siguientes: i) En el considerando 7.7.1 que: ^a A. 6.3 Del análisis efectuado en el presente informe pericial se pudo establecer que la solicitud de devolución del excedente del anticipo pagado y el impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal 2018 no corresponde a un beneficio o incentivo tributario alguno, sino más bien, es un derecho del contribuyente establecido en el Código Tributario que debe ser reconocido por la Administración tributaria^o. B. ^a 6.4 La norma tributaria no establece expresamente una definición y/o cálculo del término ^amantenimiento de empleo neto^o para acceder a la devolución del excedente del anticipo de Impuesto a la Renta pagado, por lo que es necesario recurrir a su definición desde el punto de vista usual, el cual corresponde a no variar de estado, es decir, que el contribuyente debe mantener como mínimo el mismo número de empleos netos con relación al año anterior^o. C. ^a 6.5 Durante la pericia se efectuó el cálculo del mantenimiento de empleo neto de LA LLAVE S.A. DE COMERCIO durante el ejercicio fiscal 2018, para lo cual se utilizó la fórmula estadística de promedio y mediana, las cuales dieron como resultado que al 31 de diciembre de 2017, el contribuyente LA LLAVE S.A. DE COMERCIO de acuerdo con la planilla del IESS tenía 122 trabajadores, por lo que, si se compara el número de trabajadores que tuvo a diciembre de 2018 (123) o el promedio (127) o la mediana (126) del mismo ejercicio fiscal, se puede concluir que la empresa cumple la condición que establece la normativa tributaria de haber mantenido el empleo neto durante el año 2018 con relación al año 2017,^o. D. ^a 6.6 En virtud del análisis efectuado en la presente

pericia, así como las pruebas aportadas dentro de la misma, se puede concluir que la empresa LA LLAVE S.A. DE COMERCIO sí cumple con las condiciones establecidas en la normativa tributaria para que se le reconozca el reintegro del valor excedente entre el anticipo pagado y el Impuesto a la Renta causado del ejercicio fiscal 2018°; ii) Que las pruebas documentales presentadas y practicadas por la Administración Tributaria, en nada desdican o desvirtúan las conclusiones del informe pericial practicado como prueba por la parte actora.

6.5 En este punto, se recalca que bajo el caso 5, esta Sala no puede desconocer los hechos probados en instancia, incluso si no se encuentra de acuerdo con aquello, pues esto lo determina la técnica casacional, por lo que, el recurrente de hallarse inconforme con aquello, podía plantear uno de los yerros que bajo ciertos supuestos de derecho, podría eventualmente permitir a la Sala una valoración de la prueba, pero no lo hizo.

6.6 Vistos los hechos probados, que no pueden alterarse, se evidencia que si se hubiere aplicado el art. 46.9 del RLRTI reprochado del vicio de ^a falta de aplicación°, en nada hubiere incidido en la decisión de la causa, pues para los juzgadores de instancia, la empresa mantuvo el empleo neto durante el año 2018 con relación al año 2017, y al tratarse de un derecho no relacionado con algún incentivo o beneficio tributario, tenía derecho a la devolución del excedente. No se evidencia además, que en el fallo de instancia, existan hechos que permitan aplicar el numeral 9 del art. 46 RLRTI, por lo que por este lado también resulta imposible su aplicación. Adicionalmente e importante también, no se advierte que en instancia se controvierta la base imponible del impuesto a la renta, como para que se fundamente la falta de aplicación del art. 46 ya referido, pues el controvertido versa sobre la devolución de un pago ^a como excedente entre el anticipo pagado por impuesto a la renta y el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018°.

Lo que el recurso refleja es la inconformidad del casacionista con la valoración que realizó el Tribunal de instancia a la prueba pericial presentada por la parte actora y pretende que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, valore dicha prueba, lo cual no es pertinente en el recurso de casación, peor aún al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, que como se mencionó ut supra, parte de hechos probados.

Con respecto a la Circular NAC-DGECCGC17-00000009 también reprochada bajo el mismo vicio, no se evidencia que el recurrente fundamente que dicha circular se expidió por remisión

expresa de la Ley para que esta sea considerada y aplicada al caso, pero además, el casacionista en su reproche tanto al RLRTI como a la Circular, se limita a señalar que faltó su aplicación, y no llega a explicar la trascendencia de aquello, pues no basta señalar que si habría considerado tal o cual norma el Tribunal hubiera decidido lo contrario, sino que debe explicarse con fundamento, como es que existe trascendencia en el caso bajo un análisis integral del fallo.

Consecuentemente, al no prosperar el vicio de ^a falta de aplicación^o de las normas analizadas, tampoco cabe la ^a aplicación indebida^o de los arts 311 Cogep y 122 del Código Tributario, normas reprochadas dentro de la proposición jurídica completa por encontrarse íntimamente relacionadas a criterio del recurrente, como contracara de la moneda, (establecido por esta Sala como símil de lo que constituye la construcción de la proposición jurídica en dos de sus caras), siendo innecesario realizar un análisis de estas últimas por aquello; sin embargo cabe recordar que dentro de los hechos probados los jueces establecieron ^a Que las pruebas documentales presentadas y practicadas por la Administración Tributaria, en nada desdichan o desvirtúan las conclusiones del informe pericial practicado como prueba por la parte actora^o, por lo que era perfectamente aplicable el art. 311 reprochado.- Asimismo respecto al art. 122 CT, en el fallo de instancia, los juzgadores afirman que existe un pago en exceso, siendo por tanto ese un hecho probado derivado del análisis probatorio, por lo que bajo esos hechos, cabía la aplicación de dicha norma, verificandose por este extremo, la intrascendencia de los cargos alegados.

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 21 de febrero de 2022, a las 16h53, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2021-00268.

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

De los hechos probados se determina que el Tribunal de instancia al resolver declarando procedente y ajustada derecho la devolución solicitada por la parte actora, por el excedente entre el anticipo pagado por impuesto a la renta y el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2018, no incurre en la falta de aplicación alegada, en virtud de los hechos probados en instancia, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP. Asimismo, se evidencian fallas en la elección de las normas reprochadas de ^a aplicación indebida°, pues bajo los hechos probados, correspondía su aplicación, lo que redundaría en la no configuración del cargo casacional.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL



validar únicamente en FirmaRC.
Firmado electrónicamente por:
**LIGIA MARISOL
MEDIAVILLA**



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/AM

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

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

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