EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 533, R 534

Año II - Nº 409 - 49 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

267688557-DFE

Juicio No. 09501-2020-00041 RESOLUCION 533-2025

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, viernes 25 de julio del 2025, las 12h56.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la sentencia se encuentra debidamente motivada, y que no se ha interpretado erróneamente los artículos 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 311 del COGEP; de tal forma que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Velyalline Romo Molestina, procuradora judicial designada por la economista Gabriela Orellana Rosero, Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 26 de agosto de 2020, a las 13h58, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00041.

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

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

Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 07 de marzo de 2025, a las 15h46 (fj. 142 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **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 23 de julio de 2025, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *"i) ESTABLECER si en el presente caso existen los soportes que respalden la realidad económica de las transacciones cuestionadas por la Administración Tributaria con relación al ejercicio fiscal 2016 bajo análisis, conforme a la normativa legal vigente para dicho ejercicio; y, ii) ESTABLECER si el acto administrativo impugnado, así como su antecedente, adolecen de falta de motivación, acorde a las alegaciones que constan en la demanda, y las consecuencias jurídicas que derivan de tal situación."*. (fs 452 vuelta expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *"DECLARAR CON LUGAR LA DEMANDA presentada por la KATHRYN KELLY CAVALLIN, por los derechos que representa de la compañía AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A., en contra, de la Resolución Administrativa N° 109012019RREC490851 notificada el 30 de octubre de 2019 y suscrita por la DIRECTORA ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS y mediante la cual se NEGÓ el Reclamo Administrativo*

109012019298046, interpuesto en contra del Acta de Determinación tributaria N° 09201924900601435, en los términos que quedan expuestos en los considerandos precedentes de este fallo, y en consecuencia de lo cual, se declara la invalidez jurídica de la Resolución impugnada y de su antecedente el Acta de Determinación.ª. (fs. 456 y 456 vuelta expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 26 de octubre de 2020, 15h47, la procuradora judicial legitimada por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone 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 75 y 76 numeral 7 letra I) de la Constitución de la República, 88, 90 numeral 5, 95 numerales 6 y 7, y 313 del Código Orgánico General de Procesos; y, también por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 28 de octubre de 2020, a las 10h58, 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 16 de diciembre de 2024, 11h54, el doctor Marco Vinicio Albán Zambonino en su calidad de Conjuez de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 102 y 102 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito de 8 enero de 2025, 12h00, la procuradora judicial de la institución recurrente presenta la aclaración solicitada. Finalmente, en auto de 16 de enero de 2025, a las 10h50, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª ADMITIR el recurso de casación presentado a nombre del DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI), a través de su procurador judicial; por el siguiente cargo con sustento en el caso segundo, por falta de motivación; y, quinto del artículo 268 del COGEP, por el cargo de: Errónea interpretación de: Numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Artículo 311 Código Orgánico General de Procesos.ª*. (fs. 110 - 113 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar el recurso respecto del caso quinto por el vicio de errónea interpretación, menciona que en el punto 7.5.3) de la sentencia se puede notar que el Tribunal manifiesta que los gastos en los que habría incurrido la parte actora cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no obstante indica que a pesar de que solo hace referencia al numeral 16 del artículo 10 ibídem, señala que las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos no están por encima de las presunciones de buena fe. Es decir, señala que el numeral 16 del artículo 10 de la

Ley de Régimen Tributario Interno indica que no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas y, el Tribunal concluye indicando que la inexistencia de la actividad económica se originó con posterioridad al ejercicio impositivo en que se produjeron las transacciones comerciales de la compañía AGROARRIBA más no señala cuándo se originó dicha inexistencia; pues a pesar de que las declaratorias de actividades supuestas e inexistentes emitidas a los proveedores fue con posterioridad, no obstante menciona que el artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encontraba vigente, por lo que al declarar con posterioridad a los proveedores Vinces Torres David Alex, Pluas Vargas Ever Abrahan y Quinto Camba Javier Francisco como proveedores con actividades supuestas e inexistentes, no obstante hace énfasis en que el artículo 10 numeral 16 ibídem se encontraba plenamente vigente. (sic). (fs. 468 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, menciona que el Tribunal pretende dejar por fuera este aspecto importante en la interpretación del artículo 10, al ceñirse únicamente al hecho de que con las respectivas liquidaciones de recepción del producto y la identificación del mismo con un número de lote específico, los registros contables que certifican el ingreso de la materia prima, las facturas de venta emitidas por sus proveedores, los respectivos comprobantes de egreso, cheques, incorporando además la explicación y documentación que certifica todo el proceso hasta la exportación del producto adquirido, esto es, facturas venta de parte de AGROARRIBA, documentos aduaneros, e inclusive las acreditaciones de los pagos que recibió la actora de este proceso, con lo cual la existencia material y consecuente realidad económica de las transacciones que han sido glosadas, han sido acreditadas plenamente por la actora sin considerar si el proveedor estaba en capacidad de haber producido o adquirido el bien. Esto constituye una errónea interpretación. Recalca que se puede evidenciar que la sentencia estableció que la Administración Tributaria desconoció esos gastos como ©deducibles© por cuanto los supuestos proveedores no tenían la capacidad de haber producido o adquirido esos bienes, y por tanto mal pudieron ellos haber realizado las ventas; sin embargo para el Tribunal en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 se cumple con los requisitos para considerar deducible el gasto. (fs. 469 expediente de instancia). **4.3.-** La institución recurrente hace referencia a que en el presente caso se acusa la violación directa de normas de derecho a razón de la errónea interpretación del artículo 10 numeral 16 inciso final de la Ley de Régimen Tributario Interno, basado en que el órgano judicial reconoció la deducibilidad de los costos y gastos en franca contraposición a normas de derecho, porque ya existía un acto administrativo en firme que calificaba como persona natural con actividades supuestas / transacciones inexistentes a los señores David Alex Vinces Torres, Ever Abrahan Plúas Vargas y Javier Francisco Quinto Camba. Expresa que si al momento de resolver los Jueces hubieran recurrido a las previsiones de los artículos 10 numeral 16 inciso final de la Ley de Régimen Tributario Interno, en virtud del principio de iura novit curia, habrían constatado que las adquisiciones referentes

a David Alex Vinces Torres, Ever Abrahan Plúas Vargas y Javier Francisco Quinto Camba independientemente de los soportes existentes que formalicen las transacciones -siempre fueron gastos no deducibles. De esta manera expresa que se corrobora la errónea interpretación de dicha norma y que ésta fue determinante en la sentencia. (fs. 469 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** La institución recurrente continúa argumentando su recurso y señala que el Tribunal A quo erró al interpretar el artículo 311 del COGEP, en dos aspectos trascendentales relacionados a la valoración que debe darse a las pruebas de las partes. En primer lugar, señala que el Tribunal A quo erró en su interpretación cuando afirma de forma laxa lo siguiente: "Las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario, no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los sujetos pasivos". Menciona que el Tribunal A quo no advierte que la actuación de la Administración Tributaria es y será siempre válida y eficaz, a menos que un juez declare que no lo es. Pues, señala que mientras no exista sentencia ejecutoriada que determine la invalidez o la ineficacia del acto administrativo, éste seguirá siendo válido y eficaz para cualquier índole. Por ende, menciona que las dos aseveraciones del Tribunal A quo constituyen una interpretación errada del primer inciso del artículo 311 del COGEP por cuanto sobrepone la "buena fe del contribuyente" por encima de las actuaciones de las administraciones públicas, mientras no medie una sentencia que declare la nulidad del acto administrativo, colisiona con el valor probatorio que la ley otorga a los actos administrativos. (fs. 470 y 470 vuelta expediente de instancia). **4.5.-** La institución recurrente menciona que el Tribunal A quo yerra respecto del artículo 311 del COGEP puesto que induce a creer que la Administración Tributaria estaba obligada a probar la no existencia de los documentos necesarios para soportar costos y gastos, cuando el segundo inciso de la norma no dispone tal cosa. Así pues, señala que el Tribunal no aplicó correctamente tan siquiera la primera y más común regla de interpretación de las normas: el sentido común, prevista transversalmente en el artículo 18 del Código Civil. Menciona que conforme a las reglas comunes de interpretación de la ley, el Tribunal estaba avocado a atender su tenor literal, sin que pueda alterar su sentido; y, menos expandir su sentido a cuestiones no previstas en la norma, en descrédito de la quinta regla de interpretación normativa que contempla el referido artículo 18 del Código Civil. (fs. 470 vuelta - 471 expediente de instancia). **4.6.-** La institución recurrente acota que creer que la interpretación del Tribunal A quo es valedera querría decir que la Administración Tributaria también debía probar que sus actos gozan de validez y eficacia; precepto contrapuesto a lo que vimos respecto al yerro interpretativo del primer inciso del artículo 311 del COGEP. Y lo que es más gravoso, esto degeneraría en la falta de aplicación de la cuarta regla de interpretación normativa contemplada en el artículo 18 del Código Civil sobre interpretación armónica de la ley ("El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía"), porque pone a competir a los dos incisos de la misma norma,

impidiendo su plena vigencia. La correcta interpretación de la norma debe estar conducida a comprender con claridad meridiana que la impugnación propuesta está dirigida contra la motivación del acto administrativo, es decir, al valor intrínseco del acto, pero no en cuanto a la formación del mismo. De ahí el error de interpretación del artículo 311, por cuanto es errado que la Administración Tributaria deba presentar pruebas para acreditar la validez y legitimidad de sus actos. Señala que la errónea interpretación del artículo 311 del COGEP, como ha quedado explicado, trastocó dos preceptos de valoración probatoria: Primero, desconoció la presunción de validez y eficacia contemplada en el primer inciso del mismo artículo, que favorece al acto administrativo impugnado, el cual es concordante con el segundo inciso del artículo 164 ibídem, "dejando a salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos"; y, Segundo, invirtió la carga de la prueba de la Administración Tributaria, y la amplió a cuestiones no previstas por el segundo inciso del artículo 311 del COGEP. Hace énfasis que el segundo inciso del artículo 309 tiene directa relación armónica con el primer inciso del artículo 311 del COGEP, en tanto y en cuanto no es la norma quien cuestiona la validez y eficacia de los actos de la administración pública, sino el actor del juicio que pone en tela de duda tales cualidades de derecho. Por ello, señala que a partir de lo que acompañó la parte demandada a su contestación, era el actor quien estaba en la obligación de probar sus afirmaciones. (fs. 471 y 471 vuelta expediente de instancia). **4.7.-** Finalmente, respecto del caso segundo que se encuentre en el artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación señala que el artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador y artículos 88, 90 número 5, 95 número 6 y 7, y 313 del Código Orgánico General de Procesos establecen que uno de los requisitos sustanciales en las decisiones de los poderes públicos es la motivación, la cual se cumple cuando el servidor público, administrativo o judicial, emite el acto administrativo, resolución o fallo, enunciando las normas o principios jurídicos en que se funda, y explicando la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. También señala que la Corte Constitucional en su sentencia No. 017-14-SEP-CC menciona que la motivación será adecuada cuando reúne tres requisitos, que son: razonabilidad, lógica, y comprensibilidad o comprensión efectiva. Sobre la razonabilidad señala que se la considera como el elemento mediante el cual es posible analizar las normas constitucionales, legales y jurisprudenciales que han sido utilizadas como fundamentos de la resolución judicial; sobre la lógica, señala que ésta exige que tanto premisas normativas y fácticas deben guardar coherencia y consistencia; y, sobre la comprensibilidad o comprensión efectiva, señala que la misma es entendida como la obligación de un juez para redactar sus sentencias de forma clara, concreta, inteligible, asequible y sintética, incluyendo las cuestiones de hecho y de derecho planteadas y el razonamiento seguido para tomar la decisión que adopte, y determina que si la sentencia carece de coherencia y consistencia en las premisas que la conforman es simplemente deductivo señalar que esta carece de comprensión. (fs. 471 vuelta y 472 expediente de instancia). **4.8.-** Concluye el recurso haciendo

énfasis en que el Tribunal A quo no motiva su sentencia, debido a que, como se evidencia de la sola lectura de la misma, no hay vestigio alguno en relación al tercer proveedor cuestionado a fin de proceder a declarar la deducibilidad del gasto, pues la compañía AGROARRIBA mantenía transacciones supuestas con el proveedor Quinto Camba Javier Francisco situación que no ha sido considerada por el Tribunal. Señala que de este modo, en el presente caso, la sentencia emitida por el Tribunal A quo carece de motivación, partiendo de que los argumentos de la Administración Tributaria que motivaron la resolución impugnada no fueron rebatidos por el actor en su demanda, ni desacreditados en sentencia por el Tribunal A quo; por lo que, no guardan coherencia los puntos controvertidos con lo resuelto, todo lo cual conlleva a que la sentencia sea incomprensible. (fs. 473 expediente de instancia). **4.9.-** En tanto que en la ampliación presentada por parte de la institución recurrente, menciona que para que proceda la deducibilidad de un gasto de conformidad con el último inciso del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aplicable para el ejercicio fiscal analizado, era imperativo que las transacciones que dieron lugar a los gastos generados no hayan sido efectuadas con personas categorizadas con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, siendo que, si el Tribunal de instancia habría interpretado correctamente lo dispuesto en la referida norma, se habría percatado que bajo ningún concepto se puede otorgar la calidad de deducible a un gasto que ha devenido de ser efectuado con proveedores categorizados con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes; y, mucho menos, desconocer la validez y eficacia de las resoluciones que categorizan como tal a los proveedores cuestionados porque tales sujetos han presentado sus declaraciones de Impuesto a la Renta, pues si el Tribunal de hubiese interpretado de manera correcta el artículo 311 del COGEP, habría considerado que tales actos administrativos son válidos y eficaces mientras no se haya declarado lo contrario y, por tanto, debía tener presente tales presunciones al momento de resolver sobre la deducibilidad de los gastos cuestionados. (fs. 106 vuelta expediente de casación). **4.10.-** Por tanto, hace referencia a que se verifica que el Tribunal realizó un ejercicio hermenéutico errado y, en este sentido, si se hubiese realizado una interpretación integral y correcta del último inciso del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno así como del artículo 311 del COGEP, no se hubiese aceptado la deducibilidad de los gastos efectuados por las transacciones con los proveedores: Pluas Vargas Ever Abraham, Quinto Camba Javie Francisco Y Vinces Torres David Alex, por lo cual, señala que se debió ratificar el acto administrativo impugnado. Por lo expuesto, solicita que se case la sentencia por errónea interpretación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno así como del artículo 311 del COGEP. (fs. 106 vuelta expediente de casación). **4.11.-** En cuanto al caso dos, falta de motivación, señala que el Tribunal al efectuar el análisis de la realidad económica de las operaciones cuestionadas por el ejercicio fiscal del 2016, al momento de pronunciarse sobre la calificación a los proveedores del actor como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, el órgano judicial

hace referencia y justifica que tales declaratorias habrían sido emitidas con fechas posteriores al ejercicio fiscal analizado, sin embargo, indica que al momento de efectuar tal precisión, únicamente se pronuncia en cuanto a dos de los tres proveedores que fueron cuestionados, siendo que, al dirimir sobre el asunto de fondo, justifica la totalidad de los valores discutidos y les otorga la calidad de deducibles al amparo del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal del 2016, sin considerar dentro de la resolución del caso el análisis de las transacciones calificadas como actividades supuestas y/o transacciones inexistentes del proveedor Quinto Camba Javier Francisco. (fs. 107 expediente de casación). **4.12.-** La institución recurrente hace énfasis en que con fundamento en lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia No. 1158-17-EP/21, se aprecia que existe una motivación aparente en el cargo de incongruencia en la fundamentación fáctica de la resolución del caso, pues para la resolución de la presente controversia, era imperativo que el Tribunal de instancia analice el aspecto vinculado con las transacciones calificadas como actividades supuestas y/o transacciones inexistentes del proveedor Quinto Camba Javier Francisco, para que, en base a tal razonamiento, se dirima si los valores observados y que correspondían a transacciones efectuadas con tal proveedor eran susceptibles de ser consideradas, al igual que las actividades comerciales con los otros dos proveedores cuestionados, como deducibles al amparo del contenido del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal del 2016. Señala que el hecho de que en el proceso se haya verificado que las transacciones analizadas por los otros dos proveedores, Pluas Vargas Ever Abraham, y Vinces Torres David Alex, sean consideradas como deducibles al amparo del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no implicaba que se tenga por aceptadas a las transacciones del proveedor Quinto Camba Javier Francisco sin que haya existido análisis alguno en cuanto a la calificación de tales actividades como supuestas y/o transacciones inexistentes, siendo que era necesario un estudio acerca de si las referidas transacciones eran o no deducibles al amparo de lo dispuesto en el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; pues, sin tal razonamiento era imposible llegarse a determinar que la totalidad de los USD $ 30'098.721,36 discutidos se encontraba justificada y, por tanto, era deducible arrojando como consecuencia que se dé por completo de baja la glosa correspondiente al casillero N° 7004: Costo/Compras Netas Locales de Bienes No Producidos por el Sujeto Pasivo Correspondiente al Ejercicio Fiscal del 2016. (fs. 107 vuelta expediente de casación). **4.13.-** Concluye la ampliación mencionando que se incurre en el vicio de motivación aparente debido a que la argumentación fáctica de la que se sirve el Tribunal de instancia para resolver el caso en cuestión no aborda un análisis completo de todas las transacciones de los proveedores cuestionados por actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, ya que, en ninguna parte del contenido de la sentencia se hace referencia a estudio alguno que se efectúe en cuanto a las transacciones discutidas por el proveedor Quinto Camba Javier Francisco, resultando

incomprensible cómo es que el Tribunal de instancia justifica que la totalidad de los USD $ 3Ø98.721,36 puedan ser deducibles al amparo del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio fiscal del 2016, basando su decisión en el estudio que se hizo, únicamente, de los otros dos proveedores. (fs. 108 expediente de casación). **4.14.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 26 de febrero de 2025, a las 12h30, el abogado Víctor Hugo Corozo León, en calidad de procurador judicial designado por la compañía AGROINDUSTRIAS ARRIBA DEL ECUADOR AGROARRIBA S.A., da contestación al recurso interpuesto y menciona respecto del caso quinto, que de la lectura del escrito contentivo del recurso de casación, así como del escrito de complementación del mismo, si bien la administración identifica que el Tribunal si aplicó las norma pertinente, esto es el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 311 del COGEP, no explica la forma, en la que dicha errónea interpretación, se produjo, es decir, no establece la forma en la que los jueces, le dieron un alcance distinto al predispuesto por el legislador, al contrario, insiste en ambos memoriales, en que los juzgadores debieron desconocer la deducibilidad de gastos de la actora, por el hecho de que en años posteriores al 2016, la administración declaró a los proveedores, a los que refieren los gastos, cuya deducibilidad se discute, personas con actividades inexistentes, sin hacer ninguna referencia a la prueba aportada en la instancia respectiva, que acredite la realidad del gasto, tal como expresamente lo manifiestan los juzgadores en el numeral 7.5.3. (fs. 473 expediente de casación*)*. **4.15.-** Señala que más allá de que el numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, refiere a la deducción de gastos de personas naturales, no podemos distraernos del texto del inciso final del mismo, que refiere a la no deducibilidad de las transacciones que se sustenten en "comprobantes de venta falsos; contratos inexistentes, o realizados con personas inexistentes, fantasmas o supuestas", debiendo ratificarse que ninguno de aquellos supuestos se produce en el caso de AGROARRIBA, pues los gastos cuya deducibilidad se pretende desconocer por parte de la administración, no se encuentra sustentada en comprobantes de venta falsos, de hecho, los mismos se encontraban autorizados por el SRI, ni se sustenta en contratos inexistentes, ni fueron realizados con personas "inexistentes, fantasmas o supuestas". (fs. 136 vuelta expediente de casación). **4.16.-** Finaliza este punto mencionando que con respecto a la errónea interpretación del artículo 311 del COGEP, el que si bien establece que los actos expedidos por autoridad pública competente son válidos y eficaces hasta que se declare lo contrario, también exige que es obligación de la administración tributaria, probar los actos y hechos del contribuyente, de los cuales, concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. Sobre esta norma, señala que si bien la administración no sustenta la forma en la que la supuesta errónea interpretación de la misma se produjo, es evidente que el vicio acusado carece de sustento, pues de la revisión de los autos se evidencia que la administración tributaria no presentó prueba alguna que ratifique el hecho de que en el ejercicio fiscal 2016, la empresa no adquirió el

producto (cacao), no pagó por el mismo, no registró dichas transacciones en su contabilidad, no ingresó el producto a su inventario, no lo comercializó con sus clientes del extranjero, no lo exportó, etc., al contrario, indica que en el numeral 7.5.3., concerniente a la prueba pericial incorporada y producida en juicio, constan evidenciados todos estos hechos, lo cual no solo prueba la existencia de las transacciones injustamente glosadas; sin prueba alguna de parte de la administración tributaria, que pruebe lo contrario; sino que además, las mismas sirvieron para obtener ingresos gravados en fuente ecuatoriana. (fs. 137 expediente de casación). **4.17.-** Respecto del caso segundo menciona que como ha sido resuelto por la Corte Constitucional, es necesario que quien alega la vulneración de la garantía de la motivación, debe formular "con aceptable claridad y precisión", la forma en la que se ha producido dicha vulneración, criterio que es ratificado por la Corte Nacional de Justicia que en varios fallos casacionales, ha resuelto que, motivar la sentencia, consiste en explicar la manera en que las normas jurídicas son aplicables a los hechos controvertidos y definidos en la litis, luego de que aquellos han sido verificados en base a las pruebas, debida y legalmente actuadas; habiéndose establecido además que cuando se invoca como causal del recurso de casación, la falta de motivación de la sentencia, es obligación del casacionista explicar la manera en la que dicha falta de motivación se ha producido, tal como consta del fallo dictado el 9 de enero del 2017, dentro del recurso No. 2016-0451; por tanto indica que la exigencia no ha sido cumplida por la administración tributaria, en el texto contentivo del recurso intentado. (fs. 137 expediente de casación). **4.18.-** Menciona que el recurso propuesto por la administración solo ataca al primero de los puntos determinados como objeto de debate, esto es, sobre aquel referente a determinar si la realidad económica de las transacciones cuestionadas por la administración, en tanto que ni en el memorial original contentivo del recurso intentado ni en el escrito de complementación, nada refieren al segundo punto de debate, consistente en establecer si los actos impugnados se encontraban debidamente motivados, sobre lo cual, los juzgadores resolvieron que no existía esa debida motivación, correspondía a la administración tributaria, fundamentar y acreditar la deficiencia motivacional de incongruencia de la sentencia a la que refiere en su escrito de complementación, sin embargo, señala que la administración no ha cumplido con su obligación, pues al referirse a aquello, manifiesta que el supuesto vicio motivacional que acusa a la sentencia, se produce porque según aquella, los juzgadores solo refieren a la existencia de las transacciones con los proveedores Ever Abraham Pluas Vargas y David Alex Vinces Torres, habiendo omitido referirse a la "supuesta inexistencia" de transacciones con el proveedor Javier Francisco Quinto Camba, afirmación que es totalmente alejada de la realidad, pues los juzgadores, en el considerando 7.5.3., analizan y resuelven desvanecer la glosa en virtud de la revisión de las pruebas aportadas. (fs. 137 vuelta expediente de casación). **4.19.-** Finalmente, menciona que la administración tributaria no ha demostrado, que el razonamiento lógico efectuado por los juzgadores es errado y, aun cuando lo fuera, tampoco ha demostrado que se evidencie una falta de conexión lógica entre los

hechos acreditados y las normas de derecho aplicables al asunto, lo cual, sin lugar a dudas, lleva a concluir que el recurso propuesto se fundamenta únicamente en la inconformidad con lo resuelto, debiendo resaltar que tal como lo ha decidido la Corte Nacional de Justicia (Considerando Cuarto de la Resolución No. 103-2007, publicada en el Registro Oficial No. 572, del 17 de abril del 2009), el hecho que el razonamiento efectuado por los juzgadores en el fallo recurrido, no agrade a la administración fiscal o que lo resuelto le resulte perjudicial u odioso, no significa que la sentencia carezca de motivación, evidenciándose que lo que pretende la recurrente es que se revise la prueba, lo cual, no corresponde a la instancia casacional, por la expresa prohibición contenida en el cuarto inciso del artículo 270 del Código Orgánico General de Procesos. (fs. 138 vuelta expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso segundo del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de motivación del fallo; o, en el caso quinto, por el vicio de errónea interpretación del artículo 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno o del artículo 311 Código Orgánico General de Procesos.

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

6.2.- Caso segundo.- *ª Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.º* . **Falta de motivación.-** La motivación consiste en una *ª (¼) 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.º* . Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como *ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.º* . **6.2.2.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 75 de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso*

quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.ª. **b) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador.-** *ª En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.ª*. **c) Artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª 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.ª*. **d) Artículo 90 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: (...) 5. La motivación de su decisión. (...)ª*. **e) Artículo 95 numeral 7 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Contenido de la sentencia escrita. La sentencia escrita contendrá: (...) 7. La motivación. (...)ª. e) Artículo 130 del Código Orgánico General de Procesos.- ª Retención. La retención se verificará en las rentas, créditos o bienes que tenga la o el deudor en poder de una o un tercero. Ordenada la retención, bastará que se notifique a la persona en cuyo poder estén las rentas, créditos o bienes que se retengan, para que no se los entregue sin orden judicial. Esta orden podrá impugnarse en el término de tres días.ª*. **f) Artículo 313 del Código Orgánico General de Procesos**.- *ª 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 en exceso y lo debidamente pagado.ª*. **6.2.3.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, en resumen, que existe una motivación aparente en el cargo de incongruencia en la fundamentación

fáctica de la resolución del caso, pues era imperativo que el Tribunal analice el aspecto vinculado con las transacciones calificadas como actividades supuestas y/o transacciones inexistentes del proveedor Quinto Camba Javier Francisco, para que dirima si los valores observados, y que correspondían a dicho proveedor, eran o no deducibles al amparo del artículo 10 numeral 16 de la Régimen Tributario Interno. Afirma que el Tribunal al efectuar el análisis de la realidad económica de las operaciones cuestionadas del ejercicio fiscal 2016, se pronuncia en cuanto a dos de los tres proveedores que fueron cuestionados, y que al dirimir sobre el asunto de fondo, justifica la totalidad de los valores discutidos y les otorga la calidad de deducibles al amparo del artículo 10.16 de la LRTI, sin considerar las transacciones calificadas como actividades supuestas y/o transacciones inexistentes del proveedor Quinto Camba Javier Francisco; por lo cual, se habría incurrido en el vicio de motivación aparente, debido a que la argumentación fáctica no aborda un análisis completo de todas las transacciones de los proveedores cuestionados. **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 los hechos y circunstancias objeto de la demanda y defensa del demandado. En el considerando quinto se refieren a las excepciones previas, la validez del proceso y el objeto de la controversia. En el considerando sexto establecen la relación de los hechos probados, relevantes para la resolución. **6.2.5.-** Ahora bien, en el considerando séptimo se inicia con la motivación del fallo. En tal virtud, en el numeral 7.5 establecen que el Tribunal analizará el primer punto del objeto de la controversia, esto es, *ª Establecer si en el presente caso existen los soportes que respalden la realidad económica de las transacciones cuestionadas por la administración tributaria con relación a al ejercicio fiscal 2016 bajo análisis, conforme a la normativa legal vigente para dicho ejercicio.º* . Al efecto, en el numeral 7.5.3 los juzgadores de instancia revisan la información probatoria incorporada y producida en el juicio. Así, se refieren puntualmente al informe pericial del economista Max Aguirre de lo cual, los juzgadores concluyen que: *ª la existencia material y consecuente realidad económica de las transacciones que han sido glosadas, ha sido acreditada plenamente por la actora, debiendo destacar el Tribunal que con la prueba pericial que ha sido acogida, la actora ha probado además, la exportación y venta del cacao adquirido, lo cual ha devenido en la generación de ingresos gravables, por lo que dicho gasto cumple con las condiciones establecidas en el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, debiendo en consecuencia, ser considerado deducible.º* . Adicionalmente, se advierte del mismo numeral que la declaratoria de personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, datan de los años 2017 y 2018, esto es, *ª con posterioridad al ejercicio fiscal en que se dieron las transacciones glosadas.º* , de modo tal que el Tribunal resolvió dar de baja la glosa Casillero de la declaración Renta No. 7004 ©Costo - Compras netas locales de bienes no producidos por el sujeto pasivo© **6.2.6.-** A continuación, en el considerando 7.6 del fallo, los juzgadores de instancia abordan el análisis del segundo punto del objeto de la controversia:

ª Establecer si el acto administrativo impugnado, así como su antecedente, adolecen de falta de motivación, acorde a las alegaciones que constan en la demanda y las consecuencias jurídicas pertinentes.º . En dicho considerando, se determina que resulta contradictorio por parte de la administración, desconocer los gastos en los que incurrió la actora, por el hecho de que con posterioridad al periodo que se audita, la administración declaró a ciertos proveedores como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, estableciendo que el contribuyente, previo a efectuar las transacciones que han sido observadas, debió verificar el estado tributario de sus proveedores, lo cual, resultaría ilógico, para finalmente, concluir que: *ª Con los antecedentes expresados, habiendo el Tribunal analizado y verificado la Resolución Impugnada y su antecedente, colige que la administración Tributaria, al fundamentar su actos no ha realizado un ejercicio motivacional adecuado, limitándose a efectuar la cita de normas legales y antecedentes de actos emitidos por ella misma, efectuando conclusiones en base a dicho limitado análisis, sin establecer una adecuada carga argumentativa a través de la cual, los parámetros de logicidad (sic) exigidos por la Corte Constitucional para que un acto o resolución se encuentre debidamente motivado, se cumplan, de allí que al no existir una adecuada carga argumentativa que justifique el porqué de sus decisiones y desvanezca los argumentos propuestos por la contribuyente, (...); atendiendo a la exigencia constitucional contenida en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Carta Suprema, este Tribunal determina que la Resolución impugnada no se encuentra debidamente motivada, por los que en consecuencia, se declara la nulidad de la antes referida resolución y de su antecedente, ratificado por ésta última.º* . **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 valoración probatoria que realiza que la actora ha probado la materialidad y consecuente realidad económica de las transacciones que han sido glosadas, además de que, la declaratoria de personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes de los proveedores de la actora, fue realizada con posterioridad al ejercicio económico que se audita; tanto más, se determinó la falta de motivación del acto administrativo tributario impugnado y como consecuencia se declaró la invalidez jurídica de la resolución impugnada. **6.2.8.-** El argumento de la recurrente respecto de que existe una motivación aparente en el cargo de incongruencia en la fundamentación fáctica del fallo, porque a su entender no se han analizado las transacciones del proveedor Quinto Camba Javier Francisco, calificadas como actividades supuestas y/o transacciones inexistentes y, sin embargo, se justifica la totalidad de los valores discutidos, no tiene asidero, pues del fallo se desprende con claridad que la actora probó la existencia material de todas las transacciones glosadas, haciendo hincapié en el hecho de que, además los proveedores Pluas Ever y Vinces David presentaron sus declaraciones de impuesto a la renta del año 2016, demostrando que sí tuvieron actividades económicas. Adicionalmente, es importante recalcar que la sentencia debe ser apreciada y

entendida en su integralidad, con todas sus partes que la componen y conforman un todo, pues solo de ese modo se puede apreciar el análisis completo de los juzgadores para una mejor comprensión de la decisión a la que han arribado y de la interpretación que dan a las normas, y de ello, es crucial entender que en su análisis reflexivo, los jueces distritales determinan que se ha probado la realidad económica de todas las transacciones que han sido observadas por la administración tributaria, y no únicamente de uno o dos proveedores. **6.2.9.-** Por otro lado, 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: *ª [..]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, ª [l]a garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº ,* 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 *ª 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.º* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021), sin que esto implique que los juzgadores de esta Sala nos encontremos de acuerdo con el razonamiento contenido en el fallo recurrido, toda vez que el análisis del recurso al amparo del caso 2 del artículo 268 del COGEP, corresponde verificar si la sentencia de instancia motivó la conclusión a la que llegó, indistintamente de si ésta es correcta o no, puesto que para analizar la incorrección de un fallo, el artículo 268 citado, prevé otras causales de imputación. En tal virtud, no se observa que la sentencia incurra en el vicio de falta de motivación y, por tanto, tampoco se observa infracción de los artículos 75 y 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, 89, 90 numeral 5, 95 numerales 6 y 7 y 313 del Código Orgánico General de Procesos, por lo que se rechaza el caso segundo intentado.

6.3.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* . **6.3.1.-** La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho*

debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.ª. **6.3.2.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 10 numeral 16 último inciso de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *ª Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (¼) 16. (¼) Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.º*. **b) Artículo 311 Código Orgánico General de Procesos.-** *ª 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.º*. **6.3.3.-** La institución recurrente para fundamentar su recurso alega, principalmente, que para que proceda la deducibilidad del gasto, de conformidad con el último inciso del numeral 16 del artículo 10 de la LRTI -aplicable para el ejercicio fiscal analizado-, era imperativo que las transacciones que dieron lugar a los gastos generados no hayan sido efectuadas con personas categorizadas con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, evidenciándose la interpretación errada de la norma. Además, de que el hecho de que dos de los tres proveedores calificados con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes hayan presentado sus declaraciones de impuesto a la renta, no puede desconocer la validez y eficacia de las resoluciones que los califica como personas con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes. También afirma que si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma habría considerado que el acto administrativo es válido y eficaz mientras no se haya declarado lo contrario y; por lo tanto, debía atender las presunciones al momento de resolver sobre la deducibilidad de los gastos cuestionados, tanto más el Tribunal interpreta mal el artículo 311 del COGEP por cuanto sobrepone la ©buena fe del contribuyente© por sobre la presunción de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios; siendo que el Tribunal considera que la administración tributaria estaba obligada a probar la no existencia de los documentos necesarios para soportar costos y gastos, cuando dichas transacciones están siendo, justamente, desconocidas por la administración tributaria. **6.3.4.-** Esta Sala especializada en observancia del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, *error in judicando*, inicia el análisis a partir de los hechos probados y no controvertidos establecidos en instancia. Así, del fallo impugnado

se desprenden los siguientes hechos probados: **i.** La existencia material y consecuente realidad económica de las transacciones que han sido glosadas ha sido acreditada plenamente por la actora, debiendo destacar que con la prueba pericial que ha sido acogida, la actora ha probado, además, la exportación y venta del cacao adquirido, lo cual ha devenido en la generación de ingresos gravables. (fj. 454 vuelta). **ii.** Mediante resoluciones N° DZ8-GPNRASC18-00000019-M de 5 de diciembre de 2018; N° DZ8-GSORASN17-00000057-M de 12 de octubre de 2017 y N° DZ8-GSORASN17-00000102-M de 27 de noviembre de 2017, los proveedores de la actora de la causa, fueron declarados como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes. Dichas resoluciones datan de los años 2017 y 2018, es decir, con posterioridad al ejercicio fiscal en que se establecieron las transacciones glosadas. (fj. 454 vuelta) **iii.** Los señores Pluas Vargas Ever Abraham y Vinces Torres David Alex presentaron sus respectivas declaraciones de renta por el ejercicio fiscal 2016, lo cual implícitamente prueba que, por dicho ejercicio fiscal, si tuvieron actividades económicas. (fj. 455). **iv.** La resolución impugnada no se encuentra debidamente motivada. (fj. 456). Entre los hechos no controvertidos tenemos: **i.** El acto impugnado en esta causa, la Resolución Administrativa N° 109012019RREC490851 fue notificada el 30 de octubre de 2019, mediante la cual se negó el reclamo administrativo interpuesto contra el Acta de Determinación N°09201924900601435 por Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal 2016. **6.3.5.-** En este orden de ideas, a fin de determinar la interpretación que los juzgadores de instancia han establecido en su fallo respecto de las normas acusadas, corresponde citar lo que han señalado en el considerando 7.5.3 del fallo: *ª los proveedores de la actora de esta causa fueron declarados personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes y que, por tanto, al tenor del último inciso del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario, dichos gastos no pueden ser considerados como deducibles; el Tribunal, aclarando que la norma que cita la procuración fiscal, refiere al último inciso del numeral 16 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario, considera oportuno precisar que, como ya ha sido expresado, las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, no están por encima de las presunciones de buena fe, inocencia y correcto actuar de los contribuyentes, de allí que no solo es determinante el hecho que, la actora de este Juicio ha acreditado la existencia real de los hechos económicos mantenidos con los proveedores que han sido declarados como personas naturales con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, sino que además se debe destacar que, las resoluciones mediante las cuales se efectuaron dichas declaratorias, datan de los años 2017 y 2018, es decir con posterioridad al ejercicio fiscal en el que se dieron las transacciones glosadas¼ º ;* y, en el considerando 7.4. consideran que: *ª Las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario, no están por encima de la máxima presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los sujetos pasivos. Tanto es así, que las presunciones de validez y ejecutoriedad quedan suspendidas cuando un sujeto pasivo impugna un acto de la*

Administración Tributaria ante un Juez.º . **6.3.6.-** Así las cosas, esta Sala especializada efectivamente advierte una desafortunado razonamiento de los juzgadores de instancia, cuando consideran que ©*las presunciones de validez y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios*© no están por encima de la ©*presunción de buena fe, inocencia y correcto actuar de los sujetos pasivos*© tanto más, los artículos 82 del Código Tributario y 329 del COGEP expresamente determinan que los *ª actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad.º* . Sin embargo, se advierte que, conforme los hechos probados en instancia, la actora ha demostrado la materialidad de las transacciones que han sido glosadas, de tal forma que, en virtud del análisis de la prueba actuada en juicio, se ha desvirtuado la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo tributario impugnado, con lo cual, la desacertada afirmación de los jueces de instancia, carente de asidero jurídico y lógica, en nada altera el hecho probado y la decisión adoptada. De tal forma que no se ha producido una errónea interpretación del artículo 10 numeral 16 último inciso de la LRTI, en virtud de haberse probado la materialidad de las transacciones glosadas, tanto más, sin desconocer la legalidad y validez de las resoluciones que califican a los tres proveedores con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, estas declaraciones fueron posteriores al ejercicio económico auditado. **6.3.7.-** En lo que se refiere a la errónea interpretación del artículo 311 del COGEP, los juzgadores de instancia señalan en su fallo: *ª El segundo inciso del art. 311 del COGEP señala que respecto de los actos administrativos 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; es decir, las afirmaciones de la Administración Tributaria contenidas en el acto, quedan en tela de juicio al igual que las del sujeto pasivo y por lo tanto, deben forzosamente ser probadas ante el juez; ¼º* . De lo dicho por los juzgadores distritales se advierte que se refieren al texto de la norma de manera expresa, ratificando que corresponde a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación y su cuantía; siendo que la carga de la prueba de hechos inexistentes no corresponde a la administración tributaria, de tal forma que la presente causa, fue la actora quien probó la materialidad de las transacciones que habían sido glosadas. A todo ello se suma que la recurrente en su línea argumentativa, al cuestionar el numeral 7.4 de la sentencia, manifiesta que: *ª [...] De la fracción transcrita de la sentencia recurrida se evidencia que el Tribunal A quo erró al interpretar el artículo 311 del COGEP, en dos aspectos trascendentales relacionados a la valoración que debe darse a las pruebas de las partes¼º* Es decir, a todas luces se cuestiona la actuación judicial en cuanto a la valoración de la prueba efectuada, lo cual a la luz de la técnica casacional, se contrapone al caso 5 del art. 268 del COGEP, pues existe configuración autónoma en el mismo art. 268 ibídem, específicamente el caso 4, en cuanto a los cargos vinculados a valoración probatoria, lo cual muestra el yerro en la asertividad del cargo propuesto. En tal virtud, tampoco se evidencia una errónea interpretación del artículo 311 del COGEP, por lo que, se rechaza el

vicio intentado y corresponde desechar el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 26 de agosto de 2020, a las 13h58, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2020-00041.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

267707445-DFE

Juicio No. 01501-2021-00006 RESOLUCION 534-2025

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 25 de julio del 2025, las 15h07.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua, Jueces Nacionales y Gustavo Adolfo Durango Vela (ponente) Juez Encargado, dictan sentencia de casación en el proceso No. 01501-2021-00006.

1. Antecedentes procesales

1.1. Julio César Palomeque Pesantez, por sus propios derechos**,** presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0304-RE, emitida el 8 de octubre de 2020, dentro del reclamo administrativo de pago indebido No. 074-2020, confirmando las liquidaciones Nos. 40450986 y 40480698, correspondientes a la declaración aduanera de importación DAI No. 028-2019-10-00543001**.**

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *ª 1. Determinar si la Resolución Impugnada N° SENAE-DDG-2020-0304-RE, se encuentra debidamente motivada; y, 2. Determinar si en el presente caso se ha producido el pago indebido del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) por la suma de US$ 3,828.97, en virtud de que la Administración Aduanera supuestamente ha establecido en forma errónea la base imponible de dicho impuesto, dado que, en lugar de determinar en la forma prevista en el Art. 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, ha tomado el Precio de Venta al Público registrado en el sistema de matriculación vehicular del Servicio de Rentas Internas.º*

1.3. En sentencia de 15 de febrero de 2022, las 15h45, el Tribunal de instancia declara sin lugar la acción de impugnación deducida por Julio César Palomeque Pesantez, por sus propios derechos, en contra del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por cuanto el

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

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

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

acto impugnado ha sido emitido por autoridad incompetente y por tanto se declara la nulidad de la Resolución No. SENAE-DDG-2020-0304-RE, así como de todo lo actuado dentro del reclamo de pago indebido No 074-2020, dejando a salvo el derecho del accionante para que pueda plantear su reclamo ante la autoridad competente.

1.4. El señor Julio César Palomeque Pesántez, por sus propios derechos, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 199 a 216) en contra de la sentencia de 15 de febrero de 2022, mismo que mediante auto de 23 de marzo de 2022, las 10h49, se lo declara oportuno por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 13 de marzo de 2024, las 15h49, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, Conjueza Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por **la parte actora**, por los siguientes casos contenidos en el artículo 268 del COGEP: **(caso 2)** por los cargos de a) falta de cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para su validez, que identifica con el art. 95.6 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP), relativo a los hechos probados, relevantes para la resolución; b) decisiones contradictorias infringiendo el art. 92 del COGEP y, c) incumplimiento del requisito de motivación, transgrediendo los arts. 76.7.l de la CRE, 89 y 95.7 del COGEP y, **(caso 5)**, por los vicios de falta de aplicación de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y la aplicación indebida de los arts. 2.2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de 23 de septiembre de 2024, las 12h19, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el

ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 3 de julio de 2025, a las 11h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado. Al no llegar a una decisión, pese a las deliberaciones, se suspende la audiencia para dar a conocer el veredicto para el día jueves 24 de julio de 2025, a las 10h15.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El accionante en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que, en la sentencia de instancia se incurre en los casos segundo y quinto del artículo 268 del COGEP.

4.1.1. Con relación al caso **segundo** denuncia que, la sentencia no cumple con el requisito contemplado en el art. 95.6 del COGEP, en relación de los hechos probados relevantes para la resolución, advirtiendo que no se trata de un requisito discrecional, y que más allá de la decisión que sea adoptada por parte del juzgador, siempre tiene la obligación de hacer mención de aquellos hechos efectivamente probados que le sirvieron para sustentar su fallo, lo que ha sido obviado por completo.

4.1.2. Refiere que, una mera enunciación de un título, no significa que logre verificarse el cumplimiento de un requisito indispensable en la sentencia escrita pues para el caso que nos ocupa, si bien el Tribunal incorpora un punto para cumplir con el requisito de exponer ªla relación de los hechos probados relevantes para la resoluciónº, dicho requisito no se ha cumplido, pues no existe tal desarrollo argumentativo ni en ese punto, ni en ningún otro.

4.1.3. Sobre la adopción de decisiones contradictorias en sentencia expone que, el Tribunal A-quo plantea a lo largo de todo su apartado de ªmotivaciónº un argumento basando en un incompleto fundamento de derecho que acreditaría la supuesta falta de competencia de SENAE para emitir el acto administrativo impugnado, el mismo que según la parte accionante, adolece en efecto de nulidad, siendo precisamente la declaratoria de nulidad del acto, una de las pretensiones contenidas en la demanda.

4.1.4. Así las cosas, si bien el juzgador decide rechazar por completo la demanda propuesta, declarándola sin lugar, en forma contradictoria y sorprendente resuelve, no obstante, dar paso a una de las pretensiones contenidas en la misma demanda, esto es, declarar la nulidad del acto administrativo impugnado e incluso de todo el procedimiento administrativo, precisamente por considerarlo el tribunal un acto inconstitucional e ilegal (aun cuando el Tribunal argumente se deba a un tema de competencia), y es que, tal como lo ha indicado el mismo Tribunal en su sentencia, específicamente en el párrafo 14 al hacer alusión a las pretensiones del accionante, enuncia en su parte pertinente: *ª En base a los argumentos expuestos solicita que se declare la inconstitucionalidad e ilegalidad de la resolución impugnada¼º*

4.1.5. En conclusión, señala que se trata de dos resoluciones a todas luces opuestas entre sí; y ante la interrogante que formula ¿hubiera sido posible la declaratoria de nulidad del acto administrativo impugnado sin haberse establecido pretensiones claras en la demanda?, la respuesta es no, haciendo alusión a la obligatoriedad de la congruencia de las sentencias, conforme se establece en el art. 92 del COGEP, pues a su criterio se debe decidir única y exclusivamente sobre las pretenciones realizadas por las partes, peticiones que deben ser claras y precisas, mas no sobreentendidas o interpretadas, como ha pretendido realizarse en el fallo recurrido, específicamente en su párrafo 27, en donde el Tribunal textualmente expone

ª Antes de entrar a analizar los puntos sobre los cuales quedó delimitado el objeto de la controversia, en ejercicio de su facultad de control de legalidad de los fundamentos de la resolución impugnada, prevista en el inciso primero del art. 313 del CÓGEP y tomando en cuenta que la procuradora judicial de la autoridad demandada, al complementar su contestación a la demanda ±aunque confundiendo entre falta de legitimación y fala(sic) de competencia ± de alguna forma insinúa la falta de competencia de la Administración Aduanera para conocer el reclamo planteado¼º extralimitación que conllevo a que el juzgador tome resoluciones contrarias.

4.1.6. Finalmente afirma que el yerro denunciado es trascendente en la decisión de la causa, ya que, si el Tribunal no hubiera incurrido en la toma de decisiones contradictorias, hubiera reparado en que tenía la obligación al menos de declarar parcialmente con lugar la demanda propuesta, ya que no cabe la declaratoria de nulidad de un acto administrativo impugnado y menos aun de todo su pronunciamiento, si las pretensiones de la demanda, no estaban determinadas a dicho objeto, y menos aun sería posible tratar de ejecutar un fallo que rechaza una demanda en su totalidad pero a su vez da de baja un acto impugnado como consecuencia de la presentación de esa misma demanda rechazada.

4.1.7. En tercer lugar, denuncia la falta de motivación del fallo recurrido, acusando la infracción de los arts. 76.7.l de la CRE, 89 y 95.7 del COGEP; pues conforme los parámetros establecidos por la Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/21, las autoridades públicas deben observar que su motivación sea suficiente, es decir, que contenga una argumentación mínima (fundamentación normativa suficiente y fundamentación fáctica suficiente) de tal manera que las partes puedan hacer uso efectivo de su derecho a la defensa y consecuentemente se garantice el derecho al debido proceso.

4.1.8. Acusa que el fallo adolece de más de una deficiencia en la motivación, lo acusa de inexistente pues afirma que incurre en insuficiencia total de argumentación fáctica, específicamente en lo que al análisis de la relación de los hechos probados dentro de la causa se refiere, formalidad necesaria que permite garantizar el derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera dentro de todo proceso judicial; y es que, en este caso, el juzgador decide obviar por completo todas las pruebas actuadas por

ambas partes procesales, para resolver la sentencia sobre un punto, que no solamente ya fuera tratado, alegado, y resuelto en la audiencia preliminar al resolver la excepción previa propuesta por la administración aduanera (falta de legitimación); sino que además, se trató de un punto que precisamente por ya encontrase resuelto con la excepción previa, no fue objeto de contradicción vulnerándose con ello el derecho a su defensa.

4.1.9. Continúa manifestando que, en la sentencia no existe un pronunciamiento sobre el fondo, vulnerando de esta manera incluso principios constitucionales como la economía procesal, la celeridad, entre otros; acotando además que, los argumentos utilizados por el juzgador y utilizados en la decisión tomada en el fallo recurrido, fueron precisamente los mismos utilizados por la administración aduanera para la interposición de dicha excepción, más no la contradicción del asunto de fondo u objeto de la Litis; omitiendo por completo el pronunciamiento debido sobre la fundamentación fáctica efectivamente probada dentro del juicio, para rechazar la demanda propuesta y en completa contradicción con dicha decisión, resolver también la nulidad del acto administrativo impugnado.

4.1.10. Señala como segunda deficiencia, la insuficiencia pues advierte que, si bien la sentencia posee cierta fundamentación normativa, la misma es insuficiente para abordar esta denuncia, transcribe un fragmento de la sentencia, para establecer que no se analiza o pronuncia respecto de los arts. 207 y 209 del COPCI, normas que otorgan precisamente al SENAE la potestad legal para recaudar y controlar el pago de todos los tributos exigibles que tengan como hecho generador la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, aunque estos correspondan a diferentes órganos de la administración central o a distintas administraciones tributarias, y que sin embargo, por mandato legal deben ser no obstante controlados y recaudados por el SENAE. En consecuencia, al haberse examinado normas que únicamente guardan relación con el ámbito de tributación interna, esto es, la regla sobre la administración del ICE se evidencia que no se realizó una debida explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas jurídicas inherentes a la competencia de aduana para el ejercicio de su potestad aduanera sobre este tipo de tributos; en este caso para determinar si existe o no competencia por parte del SENAE para pronunciarse dentro de un reclamo de pago indebido de un tributo o impuesto recaudado; ocasionado de esta manera que la motivación de la sentencia sea insuficiente.

4.1.11. Como tercera deficiencia señala que la motivación es aparente, ya que, en el punto sexto del fallo denominado motivación, cuenta en apariencia con una fundamentación normativa y fáctica; sin embargo, tal como ha sido argumentado en líneas anteriores, cuenta con defectos que dejan en evidencia la inexistencia de motivación en determinado punto (relación de los hechos probados relevantes para la decisión), así como su insuficiencia (en cuanto al análisis de su fundamentación normativa), poniéndose por tanto en manifiesto los vicios de: incoherencia e incongruencia, cuya explicación consta en el escrito de casación.

4.2. Por el caso **quinto** denuncia la **falta de aplicación** de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y consecuentemente incurre en la **aplicación indebida** de los arts. 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por las siguientes razones:

4.2.1. En cuanto a la falta de aplicación de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI, establece que, si bien el ICE en principio y por regla general es un impuesto cuya administración le corresponde al SRI, tal como ha sido indicado en la sentencia, no se puede desconocer que en los casos en los que se haya verificado ª la introducción de mercancías al territorio nacionalº - hecho generador del ICE de conformidad a lo establecido en el art. 78 de la LRTI-, se traduce además en un tributo generado a consecuencia de operaciones de comercio exterior, por tanto y aunque redundante pero necesario, es tributo al comercio exterior.

4.2.2. Considera que, una vez verificado el hecho generador del impuesto ICE ±al momento de la desaduanización- es la autoridad aduanera quien no solo liquida y cobra dicho tributo sino también la competente para re-liquidar ante la necesidad de aplicar un ajuste en su cobro, o de identificarse un pago indebido o en exceso del ICE, efectuado en favor de la administración aduanera como consecuencia de la importación de mercancías, siendo esta última el asunto en controversia, por lo tanto, la administración aduanera, es competente para conocer y resolver dicha reclamación; pues es en el ejercicio de la potestad aduanera que el SENAE procede con el cálculo, determinación cobro e incluso reliquidación de todos los impuestos al comercio exterior, entre los que se encuentran como no puede ser otra manera, el impuesto a los consumos especiales ICE en aplicación de las normas cuya inaplicación se

denuncia.

4.2.3. De ello, se tiene que el juzgador ha omitido aplicar y considerar en sentencia las precitadas normas, pues solo estas permiten entender el alcance de la potestad aduanera y la naturaleza de los tributos de comercio exterior, y por ende el alcance de las competencias del SENAE en la recaudación y control que efectúa sobre el pago de tributos; en ese sentido, al centrarse el análisis de la sentencia en que la Aduana no sería competente parca conocer el reclamo administrativo de pago indebido de un impuesto que si bien le fue pagado, lo administraría otra entidad, desconoce por completo las atribuciones de la aduana y la considera incompetente para conocer una reclamación presentada respecto de un tributo al comercio exterior, como lo es el ICE, cuando se ha verificado su hecho generador, esto es la desaduanización de mercancías.

4.2.4. Establece que las normas que fueron aplicada en lugar de aquellas que dan solución a la controversia, son el art. 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y el art. 89 de la LRTI, normas que señalan son inaplicables ya que nunca estuvo en duda que el ICE es un tributo administrado por el SRI, no obstante, el COPCI, cuya inaplicación se denuncia, lo reconocen como un tributo al comercio exterior cuando su hecho generador lo convierte como tal, por tanto también recaudado y controlado por el SENAE.

4.4.5. Finalmente señala que, el vicio es trascendente, ya que de haberse aplicado el Tribunal de instancia hubiera establecido que, si era competente para conocer, sustanciar y resolver el reclamo administrativo de pago indebido presentado por parte del suscrito, ratificando que en efecto existió un pago indebido del ICE en la importación del vehículo de su propiedad, por no haberse considerado como base imponible el valor correcto a cancelar.

4.2.6. En cuanto a la aplicación indebida el art. 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y del art. 79 de la Ley de Régimen Tributario Interno, afirma después de transcribir un fragmento de la sentencia que, estas normas nunca debieron ser aplicadas, pues como ha quedado manifestado no estuvo en duda que la regla general es que administración de los impuestos o tributos internos del estado le corresponden al SRI, sin

embargo, es la misma ley la que prevé excepciones a esta regla general, tanto más si el hecho generador de un tributo no nace de acciones determinadas a crear obligaciones tributarias internas, sino por el contrario, su hecho generador nace de acciones inherentes única y exclusivamente a actividades de comercio exterior, como lo es precisamente la desaduanización o importación de mercancías al territorio ecuatoriano; y es bajo ese supuesto, ya nos encontramos frente a tributos internos, sino frente a obligaciones tributarias aduaneras; por lo que los artículos en referencia, dejan de ser por completo aplicables y pasan a regir las normas en materia aduanera.

4.2.7. Reitera que al Aduana también posee las atribuciones de determinación, recaudación y control, en eso no se ha equivocado el Tribunal, pero no lo hace como tributo interno, sino como tributo exterior al comercio exterior, en amparo de lo establecido en las normas inaplicadas del COPCI. Así advierte que, en el caso que nos ocupa, debieron ser aplicadas al caso los arts. 108, 207 y 209 del COPCI, normas únicas que hubieran llevado a los juzgadores a la convicción de que el SENAE, tiene total competencia para conocer, sustanciar y resolver el reclamo administrativo de pago indebido, pues por su hecho generador, fueron recaudados por dicha administración aduanera.

4.2.8. Expresa que el yerro cometido es trascendente en la decisión, ya que de no haberse aplicado el art. 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el juzgador no hubiera declarado la incompetencia del SENAE para conocer, sustanciar y resolver el reclamo administrativo de pago indebido presentado, por lo que se hubiera pronunciado sobre el asunto de fondo objeto de controversia, aceptado la demanda, por cuanto existió un pago indebido del impuesto a los consumos especiales en la importación del vehículo de su propiedad.

4.2.9. Por último, sobre la aplicación indebida del art. 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno, norma que se únicamente se refiere al destino final del ICE, por lo tanto, de ninguna manera limita ni restringe el ejercicio de la potestad aduanera conferida al SENAE como tampoco al SRI; en concreto, nada tiene que ver que el producto recaudado por Ice, pase en una etapa intermedia a una cuenta creada a nombre del SRI, porque finalmente pasa a la cuenta única del Tesoro Nacional; pues bajo esa lógica, si el lugar en donde son depositados

los valores obtenidos por concepto de recaudación del ICE determinaría competencias, si siquiera el SRI sería competente para conocer el reclamo de pago indebido propuesto, menos aún para disponer devolución alguna; porque ya ni siquiera el SRI a estas alturas, posee los valores recaudados en sus haberes institucionales, ya que solo tiene 24 horas para transferirlos a la cuenta del Tesoro Nacional, lo cual deja en evidencia su indebida aplicación.

4.2.10. Se refiere a las normas que debían ser aplicadas, reiterando la pertinencia de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y advirtiendo que el yerro cometido es trascendente en la causa por las mismas razones expuestas en los argumentos de las normas que anteceden. Finalmente solicita se case la sentencia, dictado en su lugar una nueva sentencia de mérito.

4.3. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- De las constancias procesales, no se advierte que el SENAE dentro del término concedido por la señora Conjueza, haya dado contestación por escrito al recurso de casación que ha sido admitido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en los siguientes cargos contenidos en el artículo 268 del COGEP; **(caso 2)** por los cargos de: **a)** falta de cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para su validez, que identifica con el art. 95.6 del COGEP, relativo a los hecho probado, relevantes para la resolución; **b)** decisiones contradictorias infringiendo el art. 92 del COGEP y **c)** incumplimiento del requisito de motivación, transgrediendo los arts. 76.7.l de la CRE; 89 y 95.7 del COGEP; y, **(caso 5)**, por los vicios de falta de aplicación de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y la aplicación indebida de los arts. 2.2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6. Análisis de la Sala de Casación

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

> *ª **Art. 268.- Casos.-** El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) **2.** Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como,*

*cuando no cumplan el requisito de motivación. (¼) **5.** Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº .*

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

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

6.2. Antecedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. págs. 359 y 361, sostiene sobre la **falta de aplicación**:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ª la infracción directa típicaº , por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto¼º

Sobre la **aplicación indebida** sostiene que:

ª (¼) es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente,

pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº. Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio: *ª(¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.º* Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *ª(¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º*

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

Constitución de la República del Ecuador (CRE)

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

Código Orgánico General de Procesos (COGEP)

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

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

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

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

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)

*ª **Art. 108.- Tributos al Comercio Exterior.-** Los tributos al comercio exterior son: a. Los derechos arancelarios; b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, establecerá exenciones, fijará sus tarifas y regulará su cobro. Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código, y por lo tanto no se regirán por los principios del Derecho Tributarioº .*

*ª **Art. 207.- Potestad Aduanera.-** La potestad aduanera es el conjunto de derechos y atribuciones que las normas supranacionales, la ley y el reglamento otorgan de manera privativa al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para el cumplimiento de sus finesº .*

*ª **Art. 209.- Alcance de la Sujeción.-** La sujeción a la potestad aduanera comporta el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que regulen la entrada o salida de personas, mercancías, y medios de transporte; el pago de los tributos y demás gravámenes exigibles aunque correspondan a diferentes órganos de la*

Administración Central o a distintas administraciones tributarias, que por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar el Servicio Nacional de Aduanasº .

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

*ª **Art. 2.- Facultades.-** El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad (¼)º ;*

Ley de Régimen Tributario Interno

*ª **Art. 79.- Sujeto activo.-** El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internasº .*

*ª **Art. 89.- Destino del impuesto.-** El producto del impuesto a los consumos especiales se depositará en la respectiva cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los respectivos registros contables, los valores pertinentes serán transferidos, en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacionalº .*

6.4. Análisis del CASO 2.- El actor recurrente señala que en la sentencia se ha incurrido en los vicios de: **a)** falta de cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para su validez, en este caso, el relativo a los hechos probados, relevantes para la resolución; **b)** decisiones contradictorias y **c)** incumplimiento del requisito de motivación, advierte que la sentencia adolece de las deficiencias de inexistencia, insuficiencia y apariencia (en esta última incoherencia e incongruencia); misma que se pasa a analizar a continuación:

6.4.1. En la sentencia, los jueces después de referirse a la conformación del tribunal, identificación de las partes procesales y la enunciación de los hechos y circunstancias objeto de la demanda y contestación, se pronuncia sobre la excepción previa de falta de legitimación en la causa de la parte actora por tratarse la impugnación de un pago relacionado con el ICE y no de un tributo arancelario,

misma que es rechazada. (considerandos del I al IV).

6.4.2. Continúa bajo el título de la relación de los hechos probados relevantes para la resolución (considerando V), enunciando las pruebas de las partes procesales que han sido anunciadas y aceptadas en la audiencia preliminar y de las que refiere que serán consideradas como tales aquellas que se analizan en el apartado de motivación.

6.4.3. Ya en lo referente a la motivación (considerando VI), a forma de preámbulo se refiera a las normas constitucionales relacionadas con el acceso a la justicia, el debido proceso y dentro de este el correcto ejercicio del derecho a la defensa (art. 75 y 76 CRE), respecto de los que los jueces establecen que ha sido garantizado, gozando los sujetos procesales de una tutela judicial efectiva y que la decisión que se adopta observa el contenido del art. 169 de la CRE.

6.4.4. A continuación transcribe el objeto de la controversia que fue aceptado por las partes procesales de común acuerdo en la audiencia preliminar y que se encuentra transcrito en el numeral 1.2 de este fallo; mismo que, refiere: ª *aunque confundiendo entre falta de legitimación y fala de competencia, de alguna forma insinúa la falta de competencia de la Administración Aduanera para conocer el reclamo planteadoº* , con lo cual, la Sala considera pertinente comenzar analizando si el SENAE tenía competencia para conocer el reclamo de pago indebido del ICE propuesto por el hoy actor; bajo el razonamiento de que no se podrían analizar los puntos de controversia de existir un vicio de competencia.

6.4.5. Así las cosas, citando doctrina, así como los arts. 226 de la Constitución, 7 del COFJ; 75 y 76 del Código Tributario, que guardan relación con la competencia en asuntos tributarios, señalado de manera concreta que *ª la competencia administrativa no es más que la capacidad o facultad otorgada por la ley a una determinada autoridad para emitir actos jurídicamente legítimos, de tal manera que aquellos actos provenientes de una autoridad que no se encuentra investida de competencia para emitirlos, carecen de valor legal alguno, de allí que este tema encierra una trascendencia inconmensurable, a tal punto que una de las primeras obligaciones de toda autoridad administrativa o judicial, es asegurar su competencia en forma previa a conocer un determinado asuntoº* , en este punto para hablar de la validez de los actos administrativos trae en referencia el contenido del art. 99.1 del COA en concordancia con el 139.1 del Código Tributario (párr. 27).

6.4.6. Bajo esta concepción normativa, para referirse al caso concreto, invoca el art. 124 del COPCI que un inciso penúltimo inciso señala que ***ª El Director Distrital es la autoridad competente para conocer y resolver los reclamos administrativos de pago indebido.º*** , advirtiendo que ha sido él quien

ha resuelto el reclamo presentado; sin embargo, expresa que, atendiendo el contenido de los arts. Art. 2.2 de la Ley de Creación del SRI, en concordancia con los arts. 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario, aun cuando ª *el control, liquidación y recaudación del ICE debe ser realizada por el SENAE, la administración de este impuesto le corresponde al SRI por mandato expreso de la ley, cuyo destino se encuentra previsto en el Art. 89 ibídem.*º

6.4.7. Ello, lleva a establecer que, *ª si los valores recaudados por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales deben ser depositados en la cuenta del Servicio de Rentas Internas, y la administración de este impuesto le corresponde a esta institución, la Sala concluye que el reclamo de pago indebido o pago en exceso del ICE, debe ser presentado ante el administrador de este impuesto en forma ineludible, de manera que en el presente caso, al haberse presentado ante una autoridad manifiestamente incompetente, ésta tenía la obligación de devolver al interesado a fin de que haga valer sus derechos ante la autoridad competenteº* , conclusión arribada con sustento en el art. 78 del Código Tributario, estableciendo que ª *la autoridad demandada, en lugar de devolver el reclamo al interesado, ha emitido la resolución impugnada N° SENAE-DDG-2020-0304-RE, negando el pago indebido, dicho acto administrativo resulta absolutamente nulo, en los términos previstos en el numeral 1 del Art. 139 del Código Tributario, conforme ya se advirtió en el apartado 27 del presente fallo, por lo que no amerita entrar a analizar los puntos sobre los que se trabó la Litis.º* Con lo cual resuelve rechazar la pretensión del actor, y al haberse determinado que fue emitido por autoridad incompetente declara su nulidad dejando salvo el derecho del importador para que presente el reclamo ante la autoridad competente.

6.4.8. Ahora bien, en la forma que ha sido propuesto este caso segundo, esta Sala considera oportuno dejar expuesto que, el recurso de casación es extraordinario y de alta técnica jurídica, que permite corregir errores de derecho en los que haya incurrido el órgano de justicia de instancia, ello significa que el recurrente tiene la obligación de identificar de manera correcta el yerro que en su criterio está ocasionando un agravio, a fin de que estos jueces puedan resolver la infracción denunciada.

6.4.9. Lo advertido es relevante en este fallo, dado la disparidad de infracciones acusadas por el recurrente, lo cual deja en evidencia el desconocimiento de la técnica casacional, pues si bien invoca tres vicios por los que procede este caso, a excepción de las decisiones contradictoria que será abordado en un ítem distinto, su fundamentación recae en el mismo asunto, de discusión en incluso resultan contradictorias, un claro ejemplo de ello es la denuncia presentada a la luz de la sentencia No. 1158-17-EP/21, pues al no considerar que la motivación de la sentencia en este caso es una sola, la denuncia debe atacar su integralidad, y no presentar vicio distintos e incompatibles; así por ejemplo, si

considera que la sentencia recae en la deficiencia de inexistencia de motivación, esta no podría al mismo tiempo ser insuficiente o aparente, pues en estas dos últimas, existe un pronunciamiento que incumple un estándar en la motivación, lo cual es completamente distinto a no existir. En ese sentido, ante el indiscriminado abuso del recurrente en cuanto a los yerros denunciados, al no poder subsistir jurídicamente sus alegaciones, por técnica casacional, se desecharían estas infracciones.

6.4.10. Respecto de la denuncia por falta de cumplimiento de los requisitos exigido por la ley, esto es en lo relativo a la relación de los hechos probados, relevantes para la resolución, el casacionista considera que la enunciación efectuada en el acápite V de la sentencia de instancia, no fueron considerado en la decisión de la causa, pues en el acápite VI denominado motivación, no fueron considerados, ya que no existe un desarrollo argumentativo; lo cual no obedece a la realidad procesal, pues los juzgadores ejerciendo su faculta otorgada por ley, invocando el art. 313 del COGEP, efectúan control de legalidad y previo a resolver los puntos de la controversia, considerar necesario reparar en la competencia para resolver el reclamo de pago indebido relacionado con el ICE propuesto ante el SENAE, como una expresión de la tutela contenciosa tributaria, en consecuencia, forma su criterio de tal manera que permite evidencia sobre este aspecto -competencia- que la sentencia contiene una carga argumentativa suficiente, en la que se ha considera los elementos fácticos y normativos que ha considerado pertinente en instancia, aspectos que es el objeto de análisis por este caso; por lo que no se advierte el incumpliendo alegado por el recurrente.

6.4.11. En concreto, desechadas estas alegaciones por las razones expuesta en *ut supra*, se observa que la decisión adoptada por los jueces distritales, contiene fundamentación normativa y fáctica suficiente, misma que ha llevado a emitir una conclusión coherente, pues el criterio rector fijado por la Corte Constitucional se refiere que el cumplimiento de la garantía de la motivación en la sentencia debe contener una carga argumentativa suficiente, indistintamente de que esta sea correcta, (sentencia No. 1158-17-EP/21), lo cual es el objeto del examen por el caso propuesto.

6.4.12. En esa línea de pensamiento, la Corte Constitucional, a través de sus sentencias de carácter vinculante ha manifestado: *ª Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el Derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como mostrar cómo los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así como entre ésta y la decisión. Una decisión, por último, debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto.º*

(Caso No. 1212-11-EP).

6.4.13. Finalmente, sobre la contradicción en la parte resolutiva del fallo, el autor Luis Cueva Carrión en su obra ª La Casación en materia civilº (Ediciones Cueva Carrión. Ecuador. 2011, pág. 330) en lo referente a las decisiones contradictorias o incompatibles, manifiesta: *ª 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.º*

6.4.14. En ese sentido, conforme la resolución adoptada por el juzgador, no se advierte la contradicción denunciada, toda vez que, el fallo en ningún momento se torna inejecutable, pues al haberse resuelto la incompetencia del SENAE para conocer, sustanciar y resolver sobre el reclamo de pago indebido, no se está aceptado las pretensiones de la actora sobre el mérito de la negativa de devolución de los valores pagados por concepto ICE en importaciones; en ese sentido, la declaratoria de nulidad nace del control de legalidad ejercido por los jueces y no de la aceptación de las pretensiones del demandante como erradamente refiere el casacionista. Por lo tanto, también se rechaza este vicio.

6.4.15. Por las razones expuestas y teniendo claro que la sentencia recurrida contiene la debida motivación, esto es suficiencia fáctica y normativa, (sentencia No. 1158-17-EP/21) con lo cual se ha establecido un estándar de suficiencia en la argumentación jurídica para que la motivación sea suficiente (sentencia No. 188-15-EP/20), se rechaza el caso 2 invocado por la administración tributaria, ello no significa que la Sala comparta con el criterio ahí establecido.

6.5. Análisis del CASO QUINTO.- El recurrente denuncia que en la sentencia al declarar la incompetencia del SENAE en el conocimiento, sustanciación y resolución del reclamo por pago indebido del ICE, los jueces han incurrido en la falta de aplicación de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y la aplicación indebida de los arts. 2.2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno; para cuyo análisis se considera que:

6.5.1. Teniendo en cuenta que el caso propuesto parte de los hechos establecidos como ciertos y probados, de la sentencia se tiene que: **1)** No es controvertido que el acto impugnado, esto es, la resolución No. SENAE-DDG-2020-0304-RE, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del

SENAE, resuelve la negativa del reclamo de pago indebido por concepto de impuesto a los consumos especiales ± ICE, constante en las Liquidaciones Nos. 40450986 y 40480698, correspondientes a la DAI No. 028-2019-10-00543001 por la importación de un vehículo BMW. **2)** Del análisis realizado en instancia, se tiene que se ha configurado la causal de nulidad contemplada en el art. 139 numeral 1 del Código Tributario.

6.5.2. En la sentencia de instancia conforme se ha establecido en el análisis del caso segundo, el tema en discusión tiene relación con la competencia de la administración aduanera para conocer y resolver un reclamo de pago indebido propuesto por el importador respecto del valor satisfecho por concepto de ICE; en ese sentido, los jueces de instancia desconocen la potestad del SENAE para conocer y resolver este tipo de reclamos administrativos de ICE, competencia que, según el Tribunal de instancia en éste y los demás impuestos internos, por mandato legal corresponde al SRI. Si bien se acusa la aplicación indebida de las normas de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y de la Ley de Régimen Tributario, que fueron trascendentales para formar el criterio del juzgador cuya incorrección se denuncia, pero aun considerando los arts. 108, 207 y 209 del COPCI, normas con las que pretende validar la competencia del SENAE, el casacionista no cuestiona en su escrito de casación el numeral 1 del art. 139 del Código Tributario, norma esencial en la ratio decidendi, pues con ella establece la existencia del vicio en el procedimiento por falta de competencia, y cuya trascendencia es determinante en la decisión de la causa, deficiencia en la proposición jurídica que no puede ser subsanada por la Sala Especializada.

6.5.3. Así las cosas, al subsistir la declaratoria nulidad del acto impugnado por el vicio de haberse emitido por autoridad incompetente, el caso invocado no puede proceder; ello, sin embargo, ello no significa que, en el fondo del asunto, esta Sala se encuentre o no de acuerdo con los argumentos de la sentencia impugnada. En consecuencia, por técnica casacional se rechaza el caso 5 del art. 268 del COGEP.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 15 de febrero de 2022, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio No. 01501-2021-00006.

7.2. Sin costas.

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

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

Resolución de fácil comprensión
No se casa la sentencia, toda vez que no se configura los vicios de falta de motivación y de violación de normas sustantivas en la sentencia, conforme las alegaciones efectuadas por el recurrente.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

VOTO SALVADO DEL JUEZA NACIONAL, SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA, MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 25 de julio del 2025, las 15h07. **VISTOS.-**

En lo principal:

-Me aparto del fallo de mayoría en lo que guarda relación con el análisis del caso 2, respecto al cargo de contradicción, pues se observa que en uso del control de legalidad los juzgadores declaran la nulidad del acto impugnado y su antecedente, y sin embargo de aquello resuelven rechazar la demanda, situación que sin duda es contradictoria, pues si bien no se acepta la demanda en función de lo alegado por el accionante, por haberse realizado el control de legalidad, se llega a declarar la nulidad del acto administrativo y su antecedente, lo que conlleva aceptar la demanda, aunque en virtud de otros argumentos derivados del control de legalidad, dejando fuera de la vida jurídica a los actos impugnados.

Bajo el caso 2 no corresponde corregir el contenido del fallo, únicamente los errores de derecho como

manda la técnica casacional, pues para la corrección existen otros yerros, y, precisamente la parte recurrente ha presentado el yerro del caso 5 para la corrección del error de derecho que ha señalado en el recurso de casación.

-En ese contexto, también me aparto del análisis realizado por el yerro alegado del caso 5 del art. 268 del COGEP, desde el numeral 6.5.1 inclusive, por los siguientes motivos:

6.5.1 La parte recurrente alega bajo el caso 5, falta de aplicación de los arts. 108, 207 y 209 del COPCI y la aplicación indebida de los arts. 2.2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

6.5.2 El objeto controvertido fijado en instancia fue: *ª 1. Determinar si la Resolución Impugnada N° SENAE-DDG-2020-0304-RE, se encuentra debidamente motivada; y, 2. Determinar si en el presente caso se ha producido el pago indebido del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) por la suma de US$ 3,828.97, en virtud de que la Administración Aduanera supuestamente ha establecido en forma errónea la base imponible de dicho impuesto, dado que, en lugar de determinar en la forma prevista en el Art. 197 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, ha tomado el Precio de Venta al Público registrado en el sistema de matriculación vehicular del Servicio de Rentas Internas.º*

6.5.3 Verificados los hechos probados y/o no controvertidos, en el fallo de instancia se tiene que:

1. La empresa accionante, en instancia, cuestiona la falta de motivación en el acto impugnado y el pago indebido del ICE en una importación de un vehículo.

2. Que el acto impugnado, resolución No. SENAE-DDG-2020-0304-RE, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, resuelve la negativa del reclamo de pago indebido por concepto de impuesto a los consumos especiales ± ICE, constante en las Liquidaciones Nos. 40450986 y 40480698, correspondientes a la DAI No. 028-2019-10-00543001 por la importación de un vehículo BMW por parte de una persona con discapacidad del 40%..

3. Que si bien las partes procesales no discuten la competencia del SENAE ni en la demanda ni en su contestación, como se observa de lo transcrito en el fallo recurrido, el Tribunal A quo en uso del control de legalidad se pronuncia sobre la competencia de la autoridad aduanera.

4. No es controvertido y así lo reconoce el Tribunal A quo, que, el control, liquidación y recaudación del ICE debe ser realizada por el SENAE, y, la administración de este impuesto le corresponde al SRI.

5. No es controvertido que el accionante, es una persona con discapacidad en un porcentaje del

40%, y que, solicitó a la Dirección Distrital de Cuenca del SENAE, la autorización para la importación de un vehículo amparado en el Art. 80 de la Ley de Discapacidades, la misma que ha sido aprobada mediante Resolución N° SENAE-DDC-2019-0368-RE, de 1 de julio de 2019.

6. Que el ICE se generó por la importación de un vehículo, por lo que no es controvertido, que dicha importación corresponde a una operación de comercio exterior, pues existió el ingreso de mercancía al territorio nacional (importación), lo que generó el cobro de los tributos al comercio exterior, entre los que se encuentra el ICE.

6.5.4 De los hechos referidos se puede evidenciar que los juzgadores en uso del control de legalidad se pronunciaron exclusivamente sobre la competencia del SENAE para atender un reclamo de pago indebido de ICE, y por la conclusión a la que llegaron, no se pronunciaron sobre el objeto controvertido en instancia.

6.5.5 Ahora bien, en el punto medular, el hecho no controvertido de que el SENAE es quien debe realizar el control, liquidación y recaudación del ICE y, el SRI quien administra dicho tributo, esta Sala encuentra que estas dos afirmaciones de los juzgadores son correctas y responden al ordenamiento jurídico vigente, y no se contraponen entre ellas. Una cosa es el administrador del tributo y otra el sujeto activo, que en el caso puntual es el Estado.

Asimismo, verificado que no es controvertido que existió una importación y que, quien importó el vehículo en cuestión, es una persona con discapacidad del 40%, y que para el efecto, fue autorizado por el SENAE, habiendo ingresado el vehículo a la Aduana, el mismo que tenía que cumplir con el procedimiento respectivo para su desaduanización, se observa que para efectos de una importación, el hecho generador se cumple con la desaduanización del vehículo, y que, la importación es una operación de comercio exterior, por lo que, de conformidad con los arts. 108, 207 y 209 del COPCI, la potestad aduanera tiene relación directa con aquellos tributos *cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías,* como ocurre en el caso en cuestión, pues estos forman parte de los tributos al comercio exterior, que guardan relación intrínseca con la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, esto es con la operación de comercio exterior y, así lo prevén las normas aduaneras que para el efecto, tienen carácter especial.

Este análisis pone además en evidencia la indebida aplicación del art. 2.2 de la Ley de Creación del SRI, y de los arts. 79 y 89 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues su contenido no tiene que ver con el análisis realizado en instancia, pues no es controvertido quien administra el ICE ni tampoco

el destino del impuesto, por lo que se constata que en el fallo recurrido, no existen hechos probados o no controvertidos, sobre los cuales proceda la aplicación de estas normas, y, ello es suficiente para aceptar que no eran las normas llamadas a regular el asunto analizado, siendo pertinente aceptar el vicio alegado.

Es importante dejar sentado que los juzgadores de instancia yerran en su análisis, pues no distinguen que la competencia para todos los efectos aduaneros, corresponde al SENAE, y justamente por ello, el art. 209 del COPCI establece: ª *La sujeción a la potestad aduanera comporta el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que regulen la entrada o salida de personas, mercancías, y medios de transporte; el pago de los tributos y demás gravámenes exigibles aunque correspondan a diferentes órganos de la Administración Central o a distintas administraciones tributarias, que por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar el Servicio Nacional de Aduanasº* y, dado que, dicho impuesto (ICE) claramente forma parte de los tributos al comercio exterior, por definición expresa del art. 108 del COPCI, se verifica el error de derecho cometido por los juzgadores de instancia,siendo aquel determinante en la decisión del fallo, correspondiendo que esta Sala emita sentencia de mérito.

Pero antes, es necesario resaltar la indefensión y vulneración a la seguridad jurídica y tutela judicial en la que el fallo de instancia dejó al accionante, quien además posee una discapacidad del 40%, pues, al equivocarse y señalar que es el SRI la autoridad competente para atender un pago indebido sobre un ICE originado en una operación de comercio exterior, dejó a salvo el derecho del accionante para que presente la acción de pago indebido ante el SRI. Y, El accionante en cumplimiento de aquello, la presentó ante el SRI, asi ha sido relatado y exhibido por la parte recurrente en la audiencia de casación, y el Servicio de Rentas Internas contesta señalando que no es el competente para aquello, consecuentemente, el actor en instancia se quedó en absoluta indefensión, sin que su petición pueda ser atendida y resuelta, por efecto del error de derecho cometido en instancia.

6.6 SENTENCIA DE MÉRITO:

Al haberse evidenciado de los hechos no controvertidos, que lo que generó el pago del ICE fue la importación de un vehículo para una persona con discapacidad del 40%, y que la importación es una operación de comercio exterior, es necesario considerar:

- La definición de obligación aduanera contenida en el art. 107 del COPCI: ª *Obligación Aduanera.- La obligación aduanera es el vínculo jurídico entre la Administración Aduanera y la persona directa o indirectamente relacionada con*

cualquier formalidad, destino u operación aduanera, derivado del cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cada una de ellas, en virtud de lo cual, aquellas mercancías quedan sometidas a la potestad aduanera, y los obligados al pago de los tributos al comercio exterior, recargos y sanciones a las que hubiere lugar", así como, la norma que regula el nacimiento de dicha obligación, esto es, el art. 109 ibídem: "*La obligación aduanera nace con el ingreso de mercancías al territorio aduanero, o con la salida de mercancías de dicho territorio, que se encuentran sometidas a la potestad aduanera¼*" y, la norma que regula la base imponible aduanera en el art. 110 del COPCI: "*La base imponible de los derechos arancelarios es el valor en aduana de las mercancías importadas, excluido el flete. El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, determinado según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera*", principalmente, entre otras que construyen la actividad reglada del SENAE.

- Asimismo, es necesario considerar cuál es el hecho generador del ICE cuando se trata de importaciones, así el art. 78 LRTI establece: "*En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización*", y que el art. 86 ibídem señala: "*En el caso de importaciones, la liquidación del ICE se efectuará en la declaración de importación y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la oficina de aduanas correspondiente*", siendo claro que para los casos de importación, la declaración que se presenta, en la que se declara también el ICE, es una declaración aduanera, sujeta a la potestad aduanera, así como todo aquello que se derive de ella.

- En este contexto, es claro, y así lo avalan las normas aduaneras utilizadas en el presente fallo, que el SENAE es el competente para todo aquello que guarda relación con las operaciones al comercio exterior, en las que se ven inmersos además los tributos al comercio exterior cuyos hechos generadores guardan relación con el ingreso o salida de mercancías, como en este caso la desaduanización del vehículo importado por el recurrente.

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. Casar la sentencia recurrida, y, habiendo corregido el error de derecho verificado y explicado precedentemente, se precisa que el acto impugnado ha sido emitido por autoridad competente, por lo que no es nulo. En tal virtud, se dispone que se devuelva el proceso al mismo Tribunal de instancia para que proceda a atender el fondo de la controversia, que no fue abordada en su análisis por haberse referido a la competencia de la autoridad aduanera.

Se deja sentado que, al no existir análisis del fondo, esta Sala no podría bajo ningún supuesto analizarlo, pues se ha resuelto el recurso de casación y se han considerado los únicos hechos probados y/o no controvertidos para el efecto, respecto a los yerros y vicios alegados en el recurso de casación, concluyendo de esta forma con nuestra labor jurídica y técnica.

El reenvío sui géneris que se da en este proceso, obedece a la tutela judicial efectiva que debe existir, y al derecho a una respuesta en derecho ante la única instancia competente para dicho efecto, como corresponde, de esta forma además, se garantiza el derecho a la defensa de las partes y que, sobre dicha decisión de fondo, se pueda, de ser el caso, proponer un recurso de casación ya sobre el análisis específico en virtud del objeto controvertido.

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 No. Nro. 838-UATH-2022-OQ, de fecha 28 de julio del 2022.

7.4. Sin costas.

7.5 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

JL/FA

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

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

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