EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J09501-2022-00080, J09501-2018-00398, J09501-2021-00386, J09501-2022-00099, J09501-2022-00387

Año II - Nº 421 - 93 páginas
Quito, viernes 13 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

276574476-DFE

Juicio No. 09501-2022-00080 RESOLUCION 763-2025

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 10 de noviembre del 2025, las 10h25. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, (E) dicta la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00080.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el señor WANG YUSHAN, por sus propios derechos, presentó demanda en contra del Procedimiento de Ejecución Coactiva No. 336-2017, que se tramita en la Dirección de Distrito Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si el procedimiento de ejecución coactiva No. 0336-2017 adolece de nulidad por omisión de solemnidad sustancialº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió, declarar con lugar la demanda propuesta por el importador Wang Yushan por sus propios derechos; y, en consecuencia de aquello, la nulidad del proceso coactivo No. 0336-2017 iniciado por la Dirección Distrital de Guayaquil del Servicio de Aduana del Ecuador, por no haberse notificado en legal y debida forma al importador, WANG YUSHAN, con la Rectificación de Tributos Nro. JRP12016-0338-D001; y, no aparejarse al auto de pago un título de crédito (rectificación de Tributos) firme y ejecutoriado, debiendo la Administración Aduanera levantar todas las medidas precautelatorias ordenadas en contra del coactivado.

1.3 El SENAE, interpone recurso de casación contra la sentencia de 11 de agosto del 2022, las 10h04, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00080,

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

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

argumentando el caso 2 del art. 268 del ª COGEPº .

1.4. Mediante auto de 28 de enero de 2025 a las 9h53, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SENAE por el caso 2 del art. 268 del COGEP, por falta de motivación de la decisión recurrida.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia. - Sorteo de la causa número 09501-2022-00080, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de mayo de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.- Esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 7 de noviembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que, se ha inobservado expresas disposiciones legales respecto a la motivación. Que la norma infringida es el art. 89 del COGEP. Que la sentencia recurrida carece de motivación debido a su manifiesta incongruencia en la parte dispositiva del fallo al dictarse una sentencia contradictoria e incompatible. Que en el numeral 7 Motivación, los juzgadores -según mencionan para resolver- han considerado determinados elementos probatorios, consta en el literal B) del numeral 7.4.3), el Memorando No. SENAE-JDA-2016-0558-M, de fecha 17 de agosto de 2016, que hace referencia a las citaciones de la Rectificación de Tributos JRP1-2016-0338-D001, realizadas en el Diario El Telégrafo, los días 13, 15 y 16 de agosto de 2016. Que al respecto, cabe mencionar que en el texto del mentado memorando, se hace alusión que se remite la documentación en virtud de lo informado en MEMORANDO No SENAE- JDA-206-0546-M de fecha 11 de agosto de 2016, mismo que a su vez, señala que procederá a publicar por la prensa los días 13, 15 y 16 de agosto de 2016, en el Diario El Telégrafo, considerando lo solicitado en MEMORANDO No. SENAE-DSG-2016-1378-M de fecha 10 de agosto de 2016. Que con estos antecedentes resulta incongruente lo decidido por el Tribunal, toda vez que, el fundamento para aceptar la demanda y declarar la nulidad del Procedimiento de Ejecución Coactiva No. 0336-2017, fue la supuesta falta de notificación al importador, en legal y debida forma, al considerar que ª no consta sentada ninguna razón que justifique la imposibilidad de determinar la residencia del ciudadano a quien debía notificarseº; sin embargo, obra del proceso coactivo, a todas luces, y haciendo un simple ejercicio de revisión documental y lectura comprensiva, se logra constatar que sí existe la correspondiente razón administrativa, que determina la imposibilidad de notificación al importador en la dirección por él proporcionada y que consta en su RUC; acción que conlleva a la práctica de la notificación por la prensa de la Rectificación de Tributos JRP1-2016-0338-D001 los días 13, 15 y 16 de agosto de 2016 de conformidad con lo establecido en el art. 111 del Código Tributario. Que la motivación no es otra cosa, que dar las razones valederas para

convencer al auditorio social que una decisión tomada por una autoridad es jurisdiccional o administrativa. Que estas razones se concretan en fundamentos fácticos y normativos, que en el presente caso la sentencia no señala los fundamentos normativos que le permitieron llegar a la conclusión que la acción de cobro prescribió por no haberse impulsado por más de dos años, lo que provoca que la sentencia recurrida adolezca de deficiencia motivacional. Que respecto a la motivación la Corte Constitucional ha establecido que la misma,es un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada; exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de las normas a los hechos del caso; que es así que, para que un auto o sentencia se considere motivado debe contener congruencia argumentativa lo que implica que el Juez conteste motivadamente, al menos, los argumentos relevantes alegados por las partes. Que de la sentencia recurrida no consta que los jueces hayan realizado un análisis lógico y coherente respecto de las normas en las que fundamentaron su decisión. Por todo lo expuesto solicita se case la sentencia recurrida.

4.2. El señor WANG YUSHAN, en la contestación al recurso de casación planteado por el SENAE, señala que de la verificación de la sentencia recurrida, se establece claramente que la misma está debidamente motivada, pues se enuncian las normas jurídicas en que se basa la decisión judicial y se explica claramente porqué son aplicables a los fundamentos fácticos expuestos por las partes y resuelve los puntos fijados como objeto de controversia en base a las pruebas actuadas en audiencia única. Que considera que la sentencia de instancia no está viciada de ningún tipo de falta de motivación, que cumple a cabalidad con los parámetros definidos por la Corte Constitucional en varias sentencias como la 1158-17-EP/21. Que bajo ningún concepto puede decirse que se ha infringido la norma del art. 89 del COGEP. Que de lo dicho por la misma recurrente en su escrito de complementación, esto es que para ella no se han examinado íntegramente los elementos del proceso coactivo, conlleva a que los Jueces Nacionales, valoren documentos que fueron actuados como prueba, y como bien conocen, esto no es permitido en casación, al ser un recurso sumamente formal y riguroso, no es una instancia más como lo denota la interposición del recurso. Por todo lo expuesto solicita no se case la sentencia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el caso 2, del art. 268 del COGEP, por existir incongruencia en la parte dispositiva del fallo al dictarse una sentencia contradictoria e incompatible, violentando el art. 89 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles, así como, cuando no cumplan el requisito de motivaciónº.

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

6.2 El recurrente manifiesta que se ha violentado la siguiente norma:

CÓDIGO 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 casaciónº.

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

Buenos Aires, 1968, página 363).

6.4 Luis Cueva Carrión en su obra ª La Casación en materia civilº, Ediciones Cueva Carrión, Ecuador 2011, pág. 330 en lo referente a la última parte del caso 2 del art. 268 del COGEP 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 procesoº.

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

6.6 La Corte Constitucional, considera que, basta que exista una descripción de los hechos, una norma, y una justificación lógica de la relación entre los hechos y la norma para que la conclusión sea motivada: ª [¼] La motivación constituye un elemento básico en toda decisión judicial, cuya importancia radica en el hecho de dar a conocer a las personas los motivos por los cuales se expidió una decisión determinada. La motivación no puede limitarse a citar normas y resumir los antecedentes del caso, sino que exige justificar por medio de un análisis lógico y coherente la resolución a la que arribó, mediante la explicación de la pertinencia de la aplicación de las normas a los hechosº (párrafo 46 de la sentencia No. 274-13-EP/19

emitida el 18 de octubre de 2019, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 22, del martes 19 de noviembre de 2019; cuyo sentido ha sido reiterado en el párrafo 32 del fallo 1357-13-EP/20, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 34, del martes 28 de enero de 2020).

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

6.8 El Tribunal A quo en el considerando SÉPTIMO.- MOTIVACIÓN, numeral 7.4 determina que en el presente caso con la finalidad de establecer, si el procedimiento de ejecución coactiva No. 0336-2017, adolece de nulidad por omisión de solemnidad sustancial, hay que señalar; que de las pruebas practicadas por las partes procesales; y de lo que consta en el expediente del proceso coactivo No. 0336-2017 se verifica:

En el considerando 7.4.1, establece el Tribunal que, en la Rectificación de Tributos No. JRP12016-0338-D001, de fecha 27 de julio del 2016, emitida por el Director Regional 1 de Intervención (e), se establece las diferencias a pagar; Por la cuantía USD$ 24.354,60 más el 20% de recargo, USD$ 4.870,92 valores que dan un total de UDS$ 29,225.52, que deberán ser pagados dentro de los 20 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de la notificación de la referida Rectificación de Tributos. Que también se ordena; ª Notificar con el contenido al importador WANG YUSHAN en el domicilio tributario ubicado en las calles VILLAMIL INTER; ALBERTO REYNA ± GENERAL FRANCO REF: JUNTO AL COMERCIAL EL DORADO S/N EDIFI: C. C. PASAJE VILLAMIL OF; LOCAL 105 en la ciudad de Guayaquilº.

6.9 En el considerando 7.4.2, establece el Tribunal que como prueba practicada por la parte actora, consta el Auto de Pago contenido en la Providencia No. SENAE-DDG-2017-1266-PV, de fecha 11 de abril del 2017, mediante la cual se da inicio el procedimiento coactivo contra el deudor principal de la obligación tributaria Wang Yushan, para que dentro del término de tres días contados desde el día siguiente al de la citación con el Auto de Pago,

pague al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, la suma de $31.296,37 debiendo adicionarse los intereses, y las costas procesales cuyo monto asciende a la cantidad de USD$400,00.

Determina el Tribunal que la parte demandada, practicó en la audiencia única las siguientes pruebas; ª A) Memorando Nro. SENAE-DAFG-2017-0865-M, de fecha 20 de marzo de 2017, suscrito por la Econ. Arely Maritza López Hurtado, Director Administrativo Financiero, (fojas 35), por medio del cual, le remite al Director Jurídico, la documentación soporte a fin de que inicie las acciones correspondientes para el cobro de los valores adeudados al fisco, los mismos que son descritos en un cuadro que se encuentra en el mismo memorando, donde se observa como valor total la cantidad de $31.296,37 más los intereses.- B) Memorando Nro. SENAE-JDA-2016-0558-M, de fecha 17 de agosto de 2016 (fojas 50), en donde la Jefe de Documentación y Archivo, le informa al Técnico de Archivo, que procede a entregar tres ejemplares originales del DIARIO EL TELEGRAFO de fechas 13, 15 y 16 de agosto del 2016; C) Las Liquidaciones Nro. 34344472, 34344479, y 34344488, generadas por la Liquidación de Tributos, correspondiente Rectificación de Tributos Nro. JRP1-2016-0338-D001, más el recargo del 20% e intereses; respectivamenteº.

En el considerando 7.4.4 se determina en lo referente a la notificación de los actos administrativos, las disposiciones de los arts. 85, 107 numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, y 10 y 165 numeral 4 del Código Tributario; y del art.164 del Código Orgánico Administrativo.

6.10 Siguiendo con su análisis el Tribunal de instancia en el considerando 7.4.5 señala que de la revisión de los autos, se observa, que en la Boleta de Notificación de la Rectificación de Tributos No. JRP12016-0338-D001 (fojas 16 vuelta), la misma consta en blanco, esto es, sin llenar; la hora fecha y año de la notificación, quien recibió la boleta de notificación, el número de cédula, la firma etc. Que dicha Rectificación de Tributos fue notificada por la prensa los días 13, 15 y 16 de agosto de 2016 según el Memorando No. SENAE-JDA-2016-0558-M, de fecha 17 de agosto de 2016; determina el Tribunal A quo que dado que la notificación por la prensa requiere que haya sido imposible determinar la residencia del ciudadano de conformidad con lo previsto en el art. 111 del Código Tributario, en el presente

caso, no consta sentada ninguna razón en el acta de citación de la Rectificación de Tributos, que justifique la imposibilidad de determinar la residencia del ciudadano a quien debía notificarse, por lo tanto, la notificación por la prensa carece de eficacia jurídica, por no haberse cumplido, con la notificación al accionante Wang Yushan, con la referida Rectificación de Tributos Nro. JRP12016-0338-D001, (título de crédito válido para el inicio de la coactiva) de fecha 27 de julio del 2016, emitida por el Director Regional 1 de Intervención, conforme a las disposiciones legales descritas.

6.11 En el considerando 7.4.6, establece el Tribunal que con relación al Auto de Pago, emitido mediante providencia No. SENAE-DDG-2017-1266-PV, el 11 de abril de 2017, por el Director Distrital de Guayaquil del SENAE, que el accionante solicita se declare su nulidad, se determina que es necesario señalar, que en la boleta de citación del Auto de Pago, de fecha 19 de julio de 2017, (fojas 60), en las observaciones se indica: ªDirección incompleta, dar la # del domicilio para localizar al coactivado. Sector Bahía ± No se notificado 19/07/17º; es decir, no consta que se haya citado en legal y debida forma con el Auto de Pago, al importador WANG YUSHAN; y, del proceso coactivo, no se verifica que se haya cumplido con la solemnidad sustancial de aparejar al auto de pago un título de crédito (rectificación de Tributos) firme y ejecutoriado, conforme lo establece el art. 165 numeral 4 del Código Tributario, por tal motivo el Tribunal A quo estima procedente declarar la nulidad de dicho auto de pago.

6.12 En virtud del análisis que antecede, esta Sala Especializada, no evidencia que la sentencia de instancia sea incongruente, ya que el Tribunal A quo en su análisis detalla los arts. 85, 107; y, 165 numeral 4 del Código Tributario, que disponen respecto a la notificación de actos administrativos; las formas de notificación; y una de las solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución, es aparejar a la coactiva, títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas. En base a esto, determina el Tribunal que la Boleta de Notificación de la Rectificación de Tributos No. JRP12016-0338-D001 (fojas 16 vuelta), consta en blanco, esto es, sin llenar la hora fecha y año de la notificación, quien recibió la boleta de notificación, el número de cédula, la firma etc; y que, la Rectificación de Tributos fue notificada por la prensa los días 13, 15 y 16 de agosto de 2016 según el Memorando No. SENAE-JDA-2016-0558-M, de fecha 17 de agosto de 2016;

resaltando el Tribunal que para la notificación por la prensa se requiere que haya sido imposible determinar la residencia del ciudadano de conformidad con lo previsto en el art. 111 del Código Tributario, y en el presente caso, no consta sentada ninguna razón en el acta de citación de la Rectificación de Tributos, que justifique la imposibilidad de determinar la residencia del ciudadano a quien debía notificarse, por lo tanto establece el Tribunal que la notificación por la prensa carece de eficacia jurídica. Respecto al Auto de Pago emitido mediante providencia No. SENAE-DDG-2017-1266-PV, el 11 de abril de 2017, establece el Tribunal que no consta que se haya citado en legal y debida forma con el Auto de Pago, al importador WANG YUSHAN; y, del proceso coactivo, no se verifica que se haya cumplido con la solemnidad sustancial de aparejar al auto de pago un título de crédito (rectificación de Tributos) firme y ejecutoriado, conforme lo establece el art. 165 numeral 4 del Código Tributario, por tal motivo el Tribunal declara la nulidad de dicho auto de pago.

En este contexto, no se evidencia que exista contradicción o incompatibilidad entre la parte dispositiva y la parte resolutiva del fallo, o en la parte resolutiva como tal, sino todo lo contrario, pues el razonamiento y la justificación de la decisión se encuentran plasmados dentro de una ilación coherente entre hechos y derecho que llevan a una única decisión en función de lo dispuesto en las normas aplicadas por los juzgadores.- Lo que pretende el casacionista con la argumentación del recurso es que esta Sala de casación, revise y valore la prueba actuada, lo cual no es pertinente en esta esta etapa de casación; si estima que la sentencia de instancia, incurrió en alguna vulneración de los preceptos jurídicos aplicables a valoración de prueba, debía argumentar el caso 4 del art. 268 del COGEP. Por lo tanto, no se configura el caso 2 del art. 268 del COGEP, consecuentemente no se ha violentado el art. 89 ibídem.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de 11 de agosto del 2022, las 10h04, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00080.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el SENAE, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

La sentencia de instancia no es incongruente como lo afirma el recurrente, no se evidencia que el fallo sea contradictorio o que sea incompatible el análisis realizado en la parte dispositiva vs la parte resolutiva, o, dentro de la misma parte resolutiva, por lo que se rechaza el cargo.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2018-00398 RESOLUCION 764-2025

276579031-DFE

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, lunes 10 de noviembre del 2025, las 10h49. **VISTOS:** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), en reemplazo de José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dicta la siguiente sentencia de casación dentro del proceso No. 09501-2018-00398.

1. Antecedentes procesales

1.1. La Abg. María Gabriela Uquillas Iturralde, procuradora judicial de la compañía IMPORTADORA SAN VICENTE Cía. Ltda., presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0026-RE, de 13 de marzo de 2018, notificada el 14 de marzo de 2018, suscrita por la Directora Nacional Jurídica Aduanera, Subrogante del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE), que resuelve declarar sin lugar el reclamo administrativo de impugnación No. 261-2017, por concepto de rectificación de las obligaciones tributarias causadas en la Declaración Aduanera de Importación No. 028-2016-10-00046960 (fs. 26 a 35).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón de Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"Establecer, si la determinación de control posterior, que es antecedente de la resolución impugnada, incurrió en falta de motivación en la aplicación del método secundario de valoración, luego del descarte del primer método de valoración."*

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

1.3. Mediante sentencia de 30 de noviembre de 2018, las 10h17, (fs. 101 a 102) notificada en esa misma fecha, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la demanda y dispone que la caución que se refleja en comprobante de transacción que obra del expediente, sea devuelta con intereses a la parte actora, sin que se disponga el pago de indemnizaciones ni de costas.

1.4. El Abg. Billy Basurto González, procurador judicial debidamente acreditado del Director General del SENAE, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 104 a 110) el 13 de diciembre de 2018, en contra de la sentencia del 30 de noviembre de 2018; y, mediante auto de 18 de diciembre de 2018, las 11h58 (fs. 111), 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 notificada el 9 de julio de 2024, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la autoridad aduanera, por el caso *quinto* del art. 268 del COGEP que, por un *lapsus cálami* el Conjuez lo admite por los vicios de: (a) *falta de aplicación* del art. 225 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) y, (b) *errónea interpretación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor Aduanero de las Mercancías Importadas, cuando en realidad, el SENAE en el recurso se fundamenta en: (a) *errónea interpretación* del art. 225 del COPCI; y, (b) *falta de aplicación* del art. del art. 63 de la Resolución No. 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 Valor Aduanero de las Mercancías Importadas, vicios que serán los atendidos.

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 arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función

Judicial (en adelante COFJ) y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 4 de diciembre de 2024, las 10h34, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

2.3. Mediante Resolución No. 003-2021, de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispone dar cumplimiento al mandamiento de ejecución que expide el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463 y ratifica la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Además, con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designa a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra 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, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

2.5. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, las 14h00, mediante Oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024, de esa misma fecha, suscrito por el doctor José Dionicio Suing Nagua, quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como juez de la Sala Especializada Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, con los mismos deberes y atribuciones del titular.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación llevada a cabo el día **viernes 7 de noviembre de 2025, a las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La parte demandada, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el *caso quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN; y, *errónea interpretación* del art. 225 COPCI, por cuanto, a su criterio, el Tribunal de instancia valora, de forma errada, la prueba del importador en el proceso de control posterior, en lo que corresponde a la identificación del referente que se emplea para modificar el valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración porque el SENAE no revela su base de valor que es de carácter confidencial.

4.1.1. Sobre la *ª falta de aplicaciónº o ª errónea interpretaciónº del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CANº* (sic) señala que, dicha norma comunitaria es clara en señalar que la información que se suministra a la autoridad aduanera es confidencial y que solo puede ser revelada por la persona o gobierno que la haya suministrado, salvo en el contexto de un procedimiento judicial. Además, añade que, el Tribunal de instancia no puede confundir la revelación de bases con falta de motivación, ya que el primero constituye un requisito formal o una cuestión de formalidad material, mientras que, el segundo es un proceso argumentativo abstracto en la que se contrastan los hechos con el derecho y su conclusión,

4.1.2. El Tribunal de instancia sostiene que, existe falta de motivación de la determinación en

lo que corresponde a la identificación del referente que se emplea para la modificación del valor en aduana de las mercancías en función de métodos secundarios de valoración porque simplemente el SENAE no revela su base de valor, a pesar de que se prueba y justifica la rectificación de tributos, lo que resulta absurdo, ya que aun en el evento hipotético de que exista una norma que obligue a la administración aduanera a revelar sus bases (que no lo existe), la misma no adolecería de falta de motivación, sino de un incumplimiento formal y, por ende, la rectificación no habría cumplido las formalidades necesarias para su emisión lo que tornaría nulo mas no inválido el acto.

4.1.3. Por otra parte, considera que el Tribunal de instancia yerra al señalar que, la razón por la que se debe revelar la base de datos es porque, al no exhibirse el documento comparable, se afecta el derecho a la defensa del accionante, lo que constituye un simple criterio sin sustento legal, pues la naturaleza del proceso de control posterior (rectificación) busca que el importador pruebe, con sus propios respaldos, que el valor pagado es real y corresponde con el que se declaró inicialmente a la administración, mas no conlleva la obligación de la administración de indicar al importador los referentes que se emplean como comparables para la modificación del valor en aduana de las mercancías. Solo cuando el importador considere que la administración malinterprete, calcule o aplique incorrectamente la determinación del valor de mercancías se exhiben las bases, previa orden judicial, a fin de analizar la determinación de valor de manera más transparente. Esa es la naturaleza real del procedimiento de rectificación, empero no la revelación confidencial de bases, más aún si la norma internacional así lo ordena. Lo contrario, atenta a la seguridad jurídica.

4.1.4. Añade que, si el problema es que el accionante se siente afectado porque recién en el proceso judicial conoce la base comparable, el art. 22 del Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial contempla la posibilidad de que se puedan realizar ampliaciones al informe pericial de las partes; si en la audiencia preliminar se dispone a esta administración exhibir la base de valor en la misma providencia se puede ordenar una ampliación a los informes periciales de ambas partes para que se pronuncien sobre la base comparable, y así subsanar cualquier cuestión que pueda dejar en indefensión a la parte actora.

4.1.5. Sobre la *errónea interpretación* del art. 225 del COPCI establece que el contenido de la base de datos del SENAE es información protegida, lo cual se corrobora con el art. 63 numeral 4 de la Resolución No. 1684 del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 (anterior art. 62 de la Resolución No. 846 de la CAN), que estatuye que la información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos, a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el art. 25 de la Decisión No. 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la administración aduanera, constituyen información confidencial y se sujetan a lo que señala el numeral 2 del prenombrado artículo. Añade que, todas estas normas que guardan coherencia y relación entre sí, son *erróneamente interpretadas* en el caso concreto.

4.1.6. Añade que, si bien es cierto que toda decisión judicial y administrativa debe contener los requisitos para su motivación; no obstante, en materia de valoración aduanera, de conformidad con el art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN, el sujeto pasivo debe solicitar, mediante ª *orden judicial*º, la revelación de la base que se utiliza para el respectivo ajuste de valor que fue extraída de la Base de Valor del SENAE, artículo que *deja de aplicar* el Tribunal de instancia. De esta forma, el contribuyente tiene la oportunidad de defenderse y el SENAE no contradeciría normativa comunitaria alguna actuando de oficio. Por ello, señalar que las decisiones que toma la administración aduanera no cumplen con lo dispuesto en el art. 76.7.l) de la CRE, en concordancia con el art. 81 del CT es *falso*, ya que el acto administrativo impugnado señala claramente cuáles son las normas legales en la que se fundamenta la decisión tomada, así como la pertinencia de la aplicación de las normas de derecho y métodos de valoración.

4.1.7. Añade que, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en las sentencias No. 17751-2016- 0381, No. 17751- 2016-0364, No. 17751- 2014-0538, No. 17751-2016-0446, No. 17751-2016-0047, No. 17751-2016-0527, No. 17751-2016-0521, No. 17751-2016-0603, confirman el criterio sobre la confidencialidad de la información que reposa en la base de datos de la aduana y señalan que es obligación de sus funcionarios guardar absoluta reserva de dicha información en razón del ejercicio de sus funciones. De esta forma, queda demostrado que el Tribunal de instancia, se extralimita en analizar una situación que no fue alegada por el actor y que tampoco formó parte de las

excepciones del SENAE.

4.1.8. Es indiscutible el impacto trascendental del vicio en la decisión tomada por el Tribunal de instancia al declarar con lugar la demanda del importador, quien jamás pudo desvirtuar la veracidad de los valores determinados por Aduana en la aplicación del tercer método de valoración de la CAN, sin embargo de lo cual, se declaró la invalidez legal de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0026-RE, de 13 de marzo de 2018, así como la Rectificación de Tributos No. JRP1-2016-1415-D001, de 7 de diciembre de 2017, lo que ocasiona un perjuicio a los intereses del SENAE y, en consecuencia del Estado toda vez que, se dejan de percibir valores por concepto de tributos al comercio exterior por los montos de tributos rectificados que ascienden al valor de la rectificación de tributos.

4.1.9. Concluyen que, la sentencia de 30 de noviembre del 2018 violenta sus derechos constitucionales al debido proceso en su dimensión material en cuanto a la motivación de la sentencia, tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, por lo que, solicitan que se case el fallo recurrido.

4.2. Contestación al recurso de casación.- El Abg. Jorge Ricardo Jijón Márquez de la Plata, procurador judicial de Importadora San Vicente Cía. Ltda. dentro del término que se le concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por la parte recurrente (fs. 9 a 12) y señala que, según el auto de admisión el recurrente ª *habría alegado la falta de aplicación del artículo 225 del COPCI y errónea interpretación del artículo 63 de la resolución 1684 de la CAN. No obstante, verificado el recurso de casación, se evidencia que se fundamenta en la falta de aplicación del artículo 63 de la resolución de la CAN y la errónea interpretación del artículo 225 del COPCI*º . (lapsus ya corregido).

4.2.1. Con respecto a supuesta la *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN señala que, de la lectura del recurso, es claro que, a criterio del SENAE, esta norma determina la absoluta confidencialidad de la base de datos, lo cual no es correcto, pues la base de datos es solo confidencial cuando la naturaleza de la información contenida en ella lo exija. Además, el hecho de compartir la información con el sujeto pasivo en un proceso de

determinación no implica que se revele o que se divulgue información e incluso puede comprometer al sujeto pasivo a mantenerla en ese estado.

4.2.2. Por otra parte, añade que, en el recurso de casación el recurrente menciona que el Tribunal de instancia desconoce que en el control posterior el sujeto pasivo es quien debe demostrar el precio realmente pagado o por pagar y que no es necesario que la aduana le indique al importador cómo se determinó un comparable. Al respecto, es evidente que esta defensa desconoce la obligación que tiene la aduana y sus funcionarios de motivar, de forma suficiente, la rectificación de tributos, caso contrario, dicho acto resulta totalmente arbitrario.

4.2.3. Asimismo, con respecto a lo alegado de que es el importador quien debe sustentar el valor de transacción precisa que, si bien es obligación del importador demostrar el precio realmente pagado o por pagar, a efectos de aplicar el primer método de valoración, también ª *es obligación de la aduana motivar el descarte del primer método y aplicación de métodos secundariosº* conforme con el art. 76.7.l) de la CRE; caso contrario, el acto es inmotivado, sin que pueda convalidarse por actos posteriores. Además, es claro que la aduana desconoce que, el *principio de buena fe* no sólo opera a favor de la administración, sino también a favor del sujeto pasivo, de acuerdo con el art. 104 del COPCI y, en el caso concreto, es un hecho cierto, que el SENAE no motiva el acto de determinación, lo que lesiona el derecho de defensa del importador.

4.2.4. Adicionalmente, luego de referirse sin fundamento sobre la *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN, el recurrente afirma que existe *errónea interpretación* de los arts. 225 del COPCI y 63 de la Resolución No. 1684, es decir, mezcla los argumentos y los cargos de su recurso, pues alega que, esta última norma por una parte, no ha sido aplicada y, a la vez, que ha sido erróneamente interpretada, lo que demuestra la falta de claridad en el planteamiento del recurso de casación.

4.2.5. Por otra parte, sobre la errada interpretación del art. 225 del COPCI, el SENAE afirma que, en materia de valoración aduanera, el sujeto pasivo debe solicitar la información de la base de valor únicamente, a través de un proceso judicial, momento en el que se podrá ejercer

el derecho a la defensa. No obstante, aquí caben dos precisiones: (1) Por un lado, con esta afirmación el SENAE sigue desconociendo su obligación de respetar los derechos y garantías del debido proceso y la defensa pues parecería que, a criterio de la administración, estas garantías no rigen durante la etapa administrativa y solo se activan en sede judicial. (2) Por otro lado, la aduana hace referencia a la confidencialidad ª absolutaº de la base de datos, lo que resulta inexacto.

4.2.6. Agrega que, en la sentencia objeto del recurso el Tribunal de instancia destaca que, la administración debía comunicar cuál es la mercancía que se utiliza como comparable, a efectos de aplicar el tercer método de valoración; caso contrario, el sujeto pasivo no podría ejercer su derecho a la defensa durante el desarrollo del proceso de determinación. Ello resulta evidente, pues si un administrado no conoce cuál es la mercancía que se utiliza como comparable, no puede cuestionar si, en efecto, dicha mercancía cumple los requisitos previstos para ser considerada como una mercancía similar.

4.2.7. Por último, añade que, si bien la postura del recurso de casación se pretende sustentar en una serie de sentencias; no obstante, el recurso omite considerar la Resolución No. 07-2022, del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, que señala que la confidencialidad de la información contenida en la base de datos del no es absoluta sino relativa, pues cabe su revelación en un proceso administrativo, cuando se fundamente las actuaciones administrativas. Aclara que, la Sentencia No. 367-16-SEP-CC de Corte Constitucional se pronuncia en el mismo sentido, esto es: *ª [¼] que la administración aduanera debió haber motivado el tercer método de valoración, a efectos de conocer la información que sirvió de fundamento para la comparación respectiva, y de esta forma evitar la emisión de una decisión arbitraria [¼]º*. Es decir, se reconoce que la confidencialidad de la base de datos no es absoluta.

4.2.8. Por último, recuerda que, al importador le *ª corresponde demostrar el valor realmente pagado o por pagar de la mercancía*º y que, por el contrario, es la administración aduanera *ª quien debe motivar el descarte y aplicación de los métodos secundarios de valoraciónº*. Es decir, a dicha institución le correspondía indicar las razones por las que no pudo aplicar el primer y segundo métodos y cómo aplicó el tercer método. No obstante, la aduana en lugar de

ª *desvirtuar la veracidad de los valores determinados*º a base del tercer método, minimiza la alegación sobre la falta de motivación y lesión al derecho a la defensa. Por ello, concluye que, el recurso de casación tiene contradicciones y carece de fundamento legal, por lo que, solicita que no case el fallo recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el *caso 5* del art. 268 del COGEP, por el vicio de *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor Aduanero de las Mercancías Importadasº de la CAN y, *errónea interpretación* del art. 225 COPCI.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el *caso quinto* del art. 268 del COGEP, que dispone:

ª ***Art. 268.- Casos.-*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: [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 auto.*º

El caso *quinto* contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. En cuanto a sus elementos de configuración, se requiere la presencia de dos elementos: el *primero*, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el *segundo*, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.2. Alcance doctrinario del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y*

Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, p. 361), sobre la *falta de aplicación* señala:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ©la infracción directa típica© por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º.

La falta de aplicación ª *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia*º (Tolosa, p. 359) y ª *como tal omisión implica desconocimiento del derecho que claramente consagra el precepto legal, dicho texto resulta entonces vulnerado*º (Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil*, 3ãed., Bogotá: Editorial ª El Foro de la Justiciaº, 1983, p. 299).

Por su parte, el maestro Tolosa, sobre la *errónea interpretación* sostiene:

*ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad*º (Luis Tolosa Villabona, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361).

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

Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la Comunidad Andina de

Naciones (Anterior Art. 62 de la Resolución 846 de la CAN)

ª ***Artículo 63. Obligación de suministrar información.*** *1. Para comprobar y/o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el importador o cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier otra persona que posea los documentos y datos de la Declaración en Aduana de las mercancías importadas y de la Declaración Andina del Valor, estarán obligados a suministrar de manera oportuna, la información, documentos y pruebas que a tal efecto le sean requeridos por la Autoridad Aduanera, en la forma y condiciones establecidas por las legislaciones nacionales. 2. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la información suministrada, que por su especial naturaleza, sea confidencial o aportada con ese carácter, no será revelada por la Autoridad Aduanera sin la expresa autorización de la persona o del gobierno que la haya proporcionado, salvo orden de autoridad judicial. 3. Los documentos privados como son, los contratos, en especial los de compraventa, de propiedad intelectual, de licenciamiento, de distribución, entre otros, y en general, la información relativa a la negociación e importación de la mercancía, por su naturaleza serán considerados confidenciales y no podrán ser hechos públicos, sujetándose a lo dispuesto en el inciso anterior. 4. La información de la transacción comercial contenida en los bancos de datos a los efectos de valoración aduanera a que se refiere el artículo 25 de la Decisión 571, así como los valores que se encuentren en proceso de investigación o estudio por la Administración Aduanera, constituyen información confidencial, sujetándose a lo señalado en el numeral 2 del presente artículo.º*

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

ª ***Art. 225.- Base de datos.-*** *El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y el Servicio de Rentas Internas, cuando éstas lo requieran, tendrán libre acceso y sin restricciones, ya sea vía informática o física, y en forma permanente y continua, a toda la información de las actividades de comercio exterior que repose en los archivos y bases de datos del Banco Central del Ecuador, Policía de Migración, Registro Civil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Superintendencias, Agencia de Calidad del Agro, Instituto Ecuatoriano de*

Normalización, Registro Mercantil, Unidad de Inteligencia Financiera y demás entidades que participan en el comercio exterior ecuatoriano directa o indirectamente. Los servidores públicos que no entreguen la información o que pongan obstáculos o interferencias para obtenerlas, serán sancionados con la destitución de sus cargos. El contenido de las bases de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es información protegida, su acceso no autorizado o la utilización indebida de la información contenida en ella, será sancionado conforme el Código Penal.º

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver. A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por el SENAE al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, por los vicios de *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 ªActualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN y *errónea interpretación* del art. 225 del COPCI, por considerar que los jueces de instancia valoran, de forma errada, la información que se utiliza como referencia para la determinación del valor en aduana de las mercancías mediante la aplicación del tercer método de valoración por parte de la administración aduanera, la que se encuentra en la base de datos del SENAE que tiene el carácter de ªconfidencialº, por lo que, no puede revelarse, sino por expresa autorización de quien la proporciona o, en su defecto, por orden judicial.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso 5 del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal A quo, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia el Tribunal de instancia, tiene como hechos probados y aquellos no controvertidos, los siguientes:

a) En la rectificación de tributos impugnada, se descarta el primer método de valoración (precio de transacción). No obstante, en la audiencia la parte actora renuncia a su alegación de

falta de motivación del descarte del *primer* método de valoración, por lo que dicho descarte se tiene como admitido.

b) Al tratarse el objeto de la controversia de asuntos de puro derecho referentes a la falta de motivación en la aplicación de los métodos secundarios de valoración; se descarta el segundo método de valoración (transacción de mercancías idénticas) ya que, dada la aseveración del SENAE, de la dificultad de probar hechos negativos, no cabe exigirle el detalle de la totalidad de las importaciones de todo tipo durante el ámbito temporal de comparabilidad, para justificar la inexistencia de comparables idénticos, previstos en el art. 2 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

c) En aplicación del tercer método (mercancías similares), se efectúa la rectificación de los tributos declarados por la importadora, con mercadería que la administración debía revelar, a fin de que pueda verificar el cumplimiento de las condiciones de comparabilidad que alega el SENAE, referente a la similitud de mercancías importadas desde el mismo país, en un momento aproximado, en un mismo nivel comercial y en similares cantidades, indicando además que el comparable debe tratarse de una importación aceptada por el valor de transacción para determinar que se use el de transacción más bajo, conforme con las exigencias de la Decisión No. 571 y su reglamento, así como del art. 3, numeral 1 (literales a y b) y numeral 3 de las Normas de Valoración en Aduana, del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

d) En el acto impugnado no se explica ni se identifica de qué forma se hizo el comparable, pues no constan las características específicas de comparabilidad entre la mercancía observada y la de la base de datos, lo que deviene en falta de motivación.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia en su sentencia señala, con relación al tercer método de valoración, que el SENAE debía revelar las condiciones que debe cumplir el comparable que se emplea para fijar o modificar el valor de la aduana, referente a la similitud de mercancías, como que provengan del mismo país, en un momento aproximado, mismo nivel comercial, cantidades similares y que se trate de una importación aceptada por el valor de transacción, a fin de que el

contribuyente pueda verificar el cumplimiento de las condiciones de comparabilidad alegadas por el SENAE, para determinar el valor en aduana se utilizará el valor de transacción más bajo.

6.4.4. Por su parte, en relación a los arts. 225 del COPCI y 10 del Acuerdo Relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el Tribunal de instancia resuelve que la base de datos y su confidencialidad no aplica a quien es afectado por el dato extraído de esa base de datos; ª *caso contrario, una persona afectada por un acto administrativo donde no se identifica el comparable, va a tener que presentar una demanda judicial que no va a poder fundamentar, al no contar con los datos básicos que permitan determinar si se aplicó bien o mal el método secundario de valoración, pues recién con la presentación de la demanda va a poder pedir que el juez ordene que la administración dé la información del comparable, omitida en determinación; es decir, que la información que permitiría fundamentar la demanda, va a poder ser obtenida después de que la misma se presentaº* .

6.4.5. Concluye que, la referencia a que el SENAE accedió a una base de datos, sin identificar los detalles de cada uno de los referentes que se aplican, torna en ilusorios los requisitos establecidos en la normatividad comunitaria para la aplicación de métodos secundarios de valoración, ya que los montos que fija la administración tributaria no pueden ser contrastados ni cuestionados, esto es, se impide que el importador verifique que el comparable es real y que corresponde a una importación similitud en las condiciones señaladas, por tanto, no tendría el importador la oportunidad de controvertir la procedencia de la aplicación de ese comparable, ocasionando su indefensión, tanto más que, con ello se omite el requisito de ª pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hechoº que exige el art. 76.7.l) de la CRE para que el acto administrativo tenga motivación. Por ello, se declara con lugar la demanda.

6.5. Decisión de la Sala.- Vale la pena destacar que la parte recurrente fundamenta, de forma simultánea, bajo el mismo caso 5 del art. 268 del COGEP, en una parte del recurso la *falta de aplicación* del art. 63 de la Resolución No. 1684 ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN y, en otra, señala la *errónea interpretación* del mentado artículo, lo que constituye un imposible, puesto que una misma norma jurídica no puede ser, al mismo tiempo, no aplicada y erróneamente

interpretada, pues son conceptos contradictorios, independientes y excluyentes que conducen a un razonamiento ilógico, lo que constituye razón suficiente para desechar el recurso.

6.5.1. Por otra parte, los arts. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684, ª Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión No. 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadasº de la CAN y 225 del COPCI, son disposiciones que se refieren a la confidencialidad de la información constante en las bases de datos del SENAE y no guardan relación con el motivo de la decisión judicial para haber aceptado la demanda (falta de motivación), por lo que, incluso en el evento de que se verificaran los yerros, en nada cambiaría el fondo del asunto, ya que es un hecho probado en instancia, que no existió motivación en el acto impugnado, lo que generó indefensión.

6.5.2. En este contexto, esta Sala de Casación no encuentra que exista una errada interpretación del art. 225 del COPCI, pues el Tribunal de instancia le asigna a dicha disposición el sentido y significado que le corresponde, esto es, que el contenido de las bases de datos del SENAE es información protegida y, de conformidad con el art. 63, numerales 2 y 4 de la Resolución No. 1684 su utilización es factible no solo previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, con el fin de permitir el ejercicio del derecho de defensa del administrado, conforme los principios de debido proceso en su faceta de motivación en los términos del art. 76.7.l) de la CRE.

6.5.3. Esta Sala de Casación, sobre este punto, en línea jurisprudencia reiterativa es clara y contundente en señalar que, en materia aduanera, el alcance de la confidencialidad de la información que se encuentra en la base de datos del SENAE tiene sus límites en función de los derechos de los administrados, consideración que ha servido para que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 07-2022, publicada en el Registro Oficial No. 190, de 16 de noviembre de 2022, declare como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente punto de derecho: *ª La confidencialidad de la información contenida en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador SENAE es relativa en tanto es factible que sea puesta en conocimiento del administrado no únicamente previa autorización judicial sino también cuando facilite la correcta aplicación del Acuerdo sobre Valoración de la OMC en sede administrativaº* .

6.5.4. Por las razones expuestas, al no evidenciarse la *errónea interpretación* del art. 225 del COPCI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, se lo rechaza.

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:

7.2. NO CASAR la sentencia de 30 de noviembre de 2018, las 10h17, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2018-00398.

7.3. Esta Sala de Casación, advierte una desatención notoria a la jurisprudencia vertida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador en la Resolución 07-2022 por lo que con fundamento en el art. 130.6 del COFJ a fin de vigilar el deber de las partes procesales sobre el cumplimiento a la jurisprudencia expedida (conexo al último inciso del art. 103 del Código Tributario), se dispone se oficie al Director General del SENAE a fin de que tome las medidas necesarias para que en los procesos que se encuentren pendientes tanto en los tribunales de instancia como ante esta Sala Especializada, se dé cumplimiento irrestricto a la referida jurisprudencia y no se congestione inútilmente a la administración de justicia, para lo cual se concede el término improrrogable de quince (15) días para que remita el informe de las acciones adoptadas.

7.4. Sin costas.

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

7.6. 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 procede el recurso de casación que plantea el SENAE por los vicios de falta de aplicación/errónea interpretación del art. 63 de la Resolución No. 1684 de la CAN y errónea interpretación del art. 225 del COPCI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, que tratan de la confidencialidad de la información de la base de datos del SENAE porque, en el fallo de instancia se llega a la conclusión de dejar sin efecto el acto impugnado, por falta de motivación; consecuentemente, dichas normas no inciden en la decisión de la causa, tanto más que existe una confusión de cargos; además no se ha considerado en vía administrativa -a la presente fecha-, la existencia del precedente jurisprudencial obligatorio que se contiene en la Resolución No. 07-2022, del Pleno de la CNJ.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2021-00386 RESOLUCION 768-2025

276725681-DFE

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 11 de noviembre del 2025, las 12h47.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de errónea interpretación del artículo 122 del Código Tributario, sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido el vicio señalado, pues ha quedado probado en el fallo recurrido que el actor demostró que la mercadería se encontraba exenta de IVA y por tanto se habría configurado uno de los supuestos contemplados en dicho artículo acusado de vicio. En tal virtud, ha resuelto no casar el fallo recurrido.

VISTOS.- El abogado Efrén Santiago Jurado Carriel, procurador judicial del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 20 de junio de 2022, a las 08h47, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00386.

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

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 ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 13 de mayo de 2025, a las 16h46 (fj. 20 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 10 de noviembre de 2025, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *"(1) ESTABLECER si la mercancía objeto de la controversia estaba sujeta a tarifa 0% de Impuesto al Valor Agregado IVA. (2) En consecuencia de lo anterior, ESTABLECER si el actor tiene derecho a la devolución del pago indebido que reclama."*. (fj. 252 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 el abogado Jorge Ricardo Jijón Márquez De la Plata, en su calidad de Procurador Judicial de la compañía ALESSA S.A., en contra del señor Director Distrital de Guayaquil del SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR SENAE, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución No. SENAE-DDG-2021-0223-RE notificada el 13 de mayo del 2021 y se dispone a la administración aduanera la devolución del valor pagado indebidamente por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en la suma de USD 8.709,28, más los respectivos intereses de Ley, mediante nota de*

crédito.º . (fj. 255 vuelta y 256 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 4 de agosto de 2022, 15h14, el procurador judicial del Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 122 del Codigo Tributario. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 18 de agosto de 2022, a las 8h23, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 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 17 de enero de 2025, 10h40, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga en su calidad de Conjueza de la Sala, dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fj. 4-6 expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 24 enero de 2025, 17h02, el procurador judicial de la recurrente, da cumplimiento con la aclaración solicitada. Finalmente, en auto de 28 de enero de 2025, las 10h12, la referida Conjueza de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª Del escrito contentivo del recurso de casación y su aclaratorio y complementario presentados por el SENAE, en torno al yerro de errónea interpretación de la causal quinta del artículo 268 del COGEP, dentro del examen de cumplimiento de dicha formalidad, se observa que, al aclararlo y completarlo; evidencia que el artículo 122 del CT se aplicó en la sentencia, demuestra el error de interpretación por parte del juzgador, asimismo expone las razones sobre cuál es el sentido o alcance correcto de esa norma, al amparo del 306 del referido cuerpo legal, y argumenta respecto de la incidencia del yerro en la decisión tomada por el juzgador. En consecuencia, el recurso cumple formalmente con la exigencia del numeral 4 del artículo 267 del COGEP, y con lo dispuesto en auto de 17 de enero de 2025. Tercero. Decisión. En base a lo analizado, y de conformidad con lo establecido en el inciso segundo del artículo 270 del COGEP, se ADMITE el recurso de casación planteado por el casacionista SENAE (...)º* . (fj. 12-15 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso respecto del vicio de errónea interpretación del artículo 122 del Código Tributario, señala que en el numeral 7.5.2 del fallo que se recurre, el Tribunal considera que para determinar si el pago realizado (que no está en discusión) ha sido indebido o en exceso, debe proceder al análisis de fondo de la controversia indicando que así lo establece la sentencia emitida en el juicio No. 09501-2019-00141, en ese sentido interpreta el artículo 122 del Código Tributario considerando que no es necesario haber impugnado el acto determinativo de aforo para poder establecer un pago indebido. Esta interpretación a su decir es equivocada dado que la naturaleza del pago indebido no es la de poder corregir errores

realizados por el contribuyente en las declaraciones aduaneras que realiza, más aún cuando existe de por medio un acto determinativo (aforo) firme y ejecutoriado, lo cual claramente atenta al principio de seguridad jurídica, así como los de legitimidad y eficacia de los actos administrativos. Afirma que el Tribunal considera de forma textual que ª el pago realizado fue satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legalº, haciendo un control de legalidad del acto administrativo de aforo que ya se encuentra firme y ejecutoriado al no haber sido impugnado. Advierte que este aspecto no se contempla en la norma y por tanto el Tribunal interpreta de forma equivocada que sí puede realizar un control de legalidad de fondo. Señala que en el presente caso el pago realizado no ha sido satisfecho o exigido ilegalmente por haber sido establecido a través de un acto legítimo de determinación tributaria; así como tampoco ha sido exigido fuera de la medida legal, toda vez que el pago ha sido realizado en función de la liquidación efectuada por el propio importador y ajustada por el SENAE en base a tributos que se encontraban vigentes a la fecha de presentación de la declaración; de igual manera, el pago tampoco ha sido realizado por un tributo no establecido legalmente. De la misma forma en el presente caso la obligación tributaria ha nacido legalmente, tomando en cuenta que las mercancías ingresaron legalmente al país, y de conformidad con lo que prevé el Art. 109 ibidem: *ª El Hecho Generador de la obligación tributaria aduanera es el ingreso de mercancías extranjeras o la salida de mercancías del territorio aduanero bajo el control de la autoridad aduanera competente.º* . En ese sentido, presentar Reclamo de Pago Indebido equivale a pretender impugnar un acto de determinación tributaria a través de una petición de pago indebido. **4.2.-** La casacionista continúa señalando que el artículo 122 del Codigo Tributario debe ser interpretado a la luz de lo previsto en el numeral 1 del artículo 306 del Código Tributario que establece que el reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se puede presentar, inter alia, ª Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno¼ º , lo que podría llevar a pensar que el reclamo de pago indebido o en exceso se puede presentar en todos aquellos casos en los que no se hubiere presentado ningún tipo de reclamo; sin embargo, resalta que la norma ha limitado esta posibilidad únicamente para aquellos casos en los que de por medio exista un erróneo acto de determinación o fiscalización, de manera que permita identificar que dicho pago fue realizado en virtud del acto erróneo, sin que por lo mismo sea necesario entrar a analizar el fondo del erróneo acto de determinación o fiscalización, sino únicamente la verificación de la existencia del error. (fj. 260 vuelta expediente de instancia). **4.3.-** A su vez, menciona que el artículo 122 del Código Tributario debe y tiene que ser interpretado en ese sentido, dado que la ª exigencia ilegalº de un tributo debe ser debidamente probada en un juicio de impugnación del acto administrativo como tal, no siendo jurídicamente pertinente que a través de una impugnación de pago indebido se pretenda revisar a fondo el acto administrativo de determinación tributaria, puesto que se distorsiona la esencia y espíritu de un reclamo de pago indebido, ya que

aquello implica impugnar un acto de determinación tributaria (informe de aforo) a través de una petición de pago indebido, lo cual no es pertinente, más aún en el caso aduanero, cuando las declaraciones son efectuadas por los propios importadores que deben tener la debida diligencia en sus operaciones y que se encuentran ejecutoriadas al no haber sido impugnadas. (fj. 260 vuelta expediente de instancia). **4.4.-** La institución recurrente se refiere al juicio 09501-2017-00212 y menciona que este criterio jurídico, ha sido ya recogido en innumerables sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario a nivel nacional (Quito, Cuenca, etc.). De esta manera cita la sentencia firme y ejecutoriada emitida en el juicio No. 09501-2017-00212, caso SHEN WEI VS. SENAE, de fecha 9 de agosto de 2017, las 09h35, donde el Tribunal expone la verdadera naturaleza jurídica de una impugnación por pago indebido, con una correcta interpretación del artículo 122 del Código Tributario. Resaltando que el hecho de que puedan existir otras sentencias en sentido contrario, no hace que las mismas sean de carácter obligatorio, más aún cuando dichos fallos no constituyen fallos de triple reiteración y el vaivén de los criterios jurídicos respecto a la naturaleza jurídica del pago indebido y por ende del artículo 122 del Código Tributario, es algo que se encuentra en constante fluctuación, dado el desarrollo normativo, político y sociocultural del Ecuador. (fj. 261 - 263 expediente de instancia). **4.5.-** La institución recurrente concluye su recurso argumentando que este yerro incide de forma trascendente en la decisión de la causa, dado que si el Tribunal no lo hubiera cometido, hubiera llegado a la conclusión de que no es procedente la solicitud de pago indebido y que el acto determinativo de aforo se encuentra firme y ejecutoriado al no haber sido impugnado. Por tanto, hubiera respetado la naturaleza jurídica del pago indebido, su razón de ser en el mundo del derecho tributario y por tanto hubiera ratificado que no se puede usar dicha institución jurídica como una instancia de corrección de errores realizados al momento de declarar una importación. Dichos errores que por lo general se deben a una falta de debida diligencia de los agentes aduaneros, no pueden subsanarse a través de un juicio de pago indebido, dado que, tal como se indicó esa interpretación vulneraría la seguridad jurídica y el orden normativo establecido en el Derecho Administrativo. (fj. 263 expediente de instancia). **4.6.-** En la ampliación al recurso, la casacionista señala que el acto administrativo impugnado en la presente causa es la Resolución Nro. SENAE-DDG-2021-0223-RE de fecha 12 de mayo de 2021, el cual centra la controversia respecto al pago de tributos al comercio exterior, efectuado en la importación de mercancías con DAI No. 028-2016-10-00049075 consecuentemente, se visualiza en el sistema Ecuapass que no se realizó ningún cambio a la declaración transmitida por el usuario, por lo que en el proceso de aforo concurrente no se generó liquidación adicional alguna con respecto al IVA, ya que fue el usuario quien no incluyó el código liberatorio en la declaración en mención. Afirma que en el numeral 7.5.2 del fallo que se recurre, el Tribunal considera que para determinar si el pago realizado ha sido indebido o en exceso, debe proceder al análisis de fondo de la controversia indicando que así lo establece la sentencia emitida en

el Juicio No. 09501-2019-00141, en ese sentido interpreta el artículo 122 del Código Tributario considerando que no es necesario haber impugnado el acto determinativo de aforo para poder establecer un pago indebido. Indica que esta interpretación es equivocada dada que la naturaleza del pago indebido no es la de poder corregir errores realizados por el contribuyente en las declaraciones aduaneras que realiza, más aún cuando existe de por medio un acto determinativo (aforo) firme y ejecutoriado, lo cual claramente atenta al principio de seguridad jurídica y así como los de legitimidad y eficacia de los actos administrativos. (fj. 8 vuelta expediente de casación). **4.7.-** Finalmente, señala que el artículo 122 del Código Tributario debe ser interpretado a la luz de lo previsto en el numeral 1) del artículo 306 del Código Tributario, que establece que el reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se puede presentar, inter alia, ªCuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno¼º , lo que podría llevar a pensar que el reclamo de pago indebido o en exceso se puede presentar en todos aquellos casos en los que no se hubiere presentado ningún tipo de reclamo, sin embargo, es preciso resaltar que la norma ha limitado esta posibilidad únicamente para aquellos casos en los que de por medio exista un erróneo acto de determinación o fiscalización, de manera que permita identificar que dicho pago fue realizado en virtud del acto erróneo, sin que por lo mismo sea necesario entrar a analizar el fondo del erróneo acto de determinación o fiscalización, sino únicamente la verificación de la existencia del error. **4.8.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 12 de marzo de 2025, a las 15h03, por parte del abogado Jorge Jijón Márquez de la Plata, en calidad de procurador judicial de la compañía ALESSA S.A., da contestación al recurso interpuesto y menciona que como se evidencia de la sentencia, el Tribunal de instancia interpretó correctamente el artículo 122 del Código Tributario, reconociendo que este puede ser presentado contra un acto de determinación sobre el que no se presentó reclamo alguno (artículo 306 del Código Tributario) y sobre el que se cumple algunos de los presupuestos previstos en el artículo 122 del Código Tributario. De hecho, señala que la interpretación del Tribunal de instancia guarda coherencia con los reiterados pronunciamientos de esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia que ha reconocido que el hecho de pagar la obligación no precluye el derecho del administrado para discutir, a través de un pago indebido, si un acto de determinación fue erróneo conforme los supuestos previstos en el artículo 122 del Código Tributario. Como referencia, cita la sentencia dictada en el juicio 09501-2019-00141. (fj. 18 expediente de casación). **4.9.-** Finalmente, hace énfasis en que en el hipotético no consentido de que la tesis de la administración aduanera fuera válida, no podría haber una acción de pago indebido, sin que haya una acción de impugnación previa sobre el acto que sugiere el cobro, particular que no tendría ningún sentido, pues de concluirse el proceso de impugnación de manera positiva, no procedería ningún cobro, por lo tanto, aplicar un proceso para la devolución de lo indebidamente

pagado sería inútil. Asimismo, menciona que en el caso que el proceso de impugnación concluya de forma negativa, tampoco se podría presentar un reclamo de pago indebido, porque justamente el artículo 306 del Código Tributario establece que para que proceda el pago indebido, no debe existir un reclamo previo. Según el criterio de aduana, quedaría entonces la institución del pago indebido o en exceso, limitada únicamente a los casos en que habiendo interpuesto una impugnación se haya pagado los haberes (durante el proceso) y por tanto la acción hubiera mutado (conversión de la acción). Esto no es lo que establece la normativa tributaria y consecuentemente resulta atentatorio siquiera considerar la tesis esgrimida por el casacionista. Hace referencia que las Administraciones tributarias deben cobrar lo que legalmente corresponde, ni más, ni menos, por lo tanto, al evidenciarse que se han importado bienes sujetos a tarifa 0% IVA, y que éstos no han logrado gozar de la tarifa por un error en el llenado de la declaración, no puede pretenderse desconocer la tarifa de impuesto que la ley le reconoce a la mercancía. (fj. 18 y 18 vuelta expediente de instancia).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 122 del Código Tributario.

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

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* .

6.3.- La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio*

o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º.[1]. **6.3.1.- La norma señalada como infringida es el artículo 122 del Código Tributario.-** *ª Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.º*. **6.3.2.-** La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que en el fallo impugnado se ha producido una errónea interpretación del artículo 122 del Código Tributario pues en el considerando 7.5.2 del fallo, el Tribunal considera que para determinar si el pago realizado (que no está en discusión), ha sido indebido o en exceso debe proceder al análisis de fondo de la controversia y en ese sentido interpreta la norma ibídem considerando que no es necesario haber impugnado el acto determinativo de aforo para poder establecer un pago indebido. Afirma que dicha interpretación es equivocada dado que la naturaleza del pago indebido no es la de poder corregir errores realizados por el contribuyente en las declaraciones aduaneras que realiza, menos cuando existe de por medio un acto determinativo (aforo) firme y ejecutoriado, siendo que la norma en cuestión debe ser interpretada a la luz de lo previsto en el artículo 306 numeral 1 del Código Tributario, pues la norma ha limitado la posibilidad únicamente para aquellos casos en los que de por medio exista un erróneo acto de determinación o fiscalización. Finalmente, señala que no es jurídicamente pertinente que a través de la impugnación de pago indebido se pretenda revisar a fondo el acto administrativo de determinación tributaria, puesto que ello distorsiona la esencia de un reclamo de pago indebido. **6.3.3.-** Esta Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, error in judicando, inicia el análisis a partir de los hechos no controvertidos y de los hechos probados en instancia, conforme lo advierte la técnica casacional. Así, entre los hechos no controvertidos encontramos: **i.** No está en discusión la clasificación arancelaria 7323.94.10.00 -ollas- (fj. 254). **ii.** No está en discusión la realización del pago. (fj. 255). Entre los hechos probados tenemos: **i.** La administración aduanera reconoce que la subpartida 7323.94.10.00 (ollas) contaba con un código liberatorio de IVA, el 0750, así consta en el escrito de contestación y consta en el Informe Técnico No. DNR-DTA-JCC-FAFV-IF-2021-0246 de fecha 29 de abril de 2021. (fj. 254). **ii.** El importador justificó con suficiencia su alegación y practicó prueba que permite identificar al producto, en cuanto a su naturaleza - materia constitutiva, grado de elaboración y sus características como una olla para ser utilizada en cocinas de inducción. (fj. 254 vuelta). **iii.** En el Informe Técnico No. DNR-DTA-JCC-FAFV-IF-2021-0246 consta que la mayoría de ítems pudieron ser verificados y se concluye que eran

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

aptos para su uso en cocinas de inducción. (fj. 254 vuelta). **iv.** En el Informe Jurídico No. SENAE-DRTG-RECG-INF-2021-0132 se verifica que la objeción del departamento jurídico de la administración se sustenta mayormente en que no se consignó el código liberatorio. (fj. 254 vuelta). **v.** La administración aduanera no ha presentado prueba de los hechos o actos del contribuyente de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. (fj. 254 vuelta). **vi.** El actor demostró que el pago fue indebido, habiéndose justificado que el producto al ser diseñado para su uso en cocinas de inducción se adecuaba al beneficio de tarifa 0% de IVA previsto en el numeral 17 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno. (fj. 255 vuelta).**vii.** En la declaración aduanera no se vinculó el código liberatorio de IVA 0750 que le correspondía a la mercancía importada, **6.3.4.-** En este orden de ideas, se debe considerar el objeto de la controversia fijado en el fallo. Así, en el considerando 7.4 los juzgadores señalan que el primer objeto de la controversia es: *ª ESTABLECER si la mercancía objeto de la controversia estaba sujeta a tarifa 0% de Impuesto al Valor Agregado IVAº* , respecto de lo cual, después de la valoración probatoria que realizan llegan a la conclusión de que el actor demostró que la mercadería importada consistió en ollas para su utilización en cocinas de inducción, con lo cual, el producto cumplía con los parámetros para beneficiarse de la tarifa 0% prevista en el numeral 17 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Adicionalmente, el Tribunal Distrital al referirse al segundo objeto de la controversia: *ª ESTABLECER si el actor tiene derecho a la devolución del pago indebido que reclamaº* , asimismo, llega a la conclusión de que el pago fue indebido. **6.3.5.-** Así las cosas, corresponde a esta Sala especializada verificar la interpretación que los juzgadores le han dado al artículo 122 del Código Tributario. En el considerando 7.5.1 del fallo citan textualmente la norma en cuestión. A continuación, en el considerando 7.5.2 señalan que: *ª También debemos considerar que en las reclamaciones de pago indebido o pago en exceso se debe determinar (primero) si ha existido pago (lo cual en el presente caso no se controvierte, además que fue practicado prueba suficiente de aquello: Liquidación No. 33384404 a foja 35 y Captura del sistema Ecuapass donde se verifica el estado de pagado de la Liquidación No. 33384404 a fojas 98 a 99) y (segundo) si el mismo ha sido indebido o en exceso.º* . En tal virtud, los juzgadores señalan que: *ª El actor estaba en la obligación de probar las alegaciones planteadas, en especial demostrar que el pago fue indebido esto es que fue ª satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legalº , lo cual a criterio de este Tribunal realizó con suficiencia, habiéndose justificado que el producto al ser diseñado para su uso en cocinas de inducción se adecuaba al beneficio de tarifa 0% de IVA previsto en el numeral 17 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno.º* . Hay que recalcar que los juzgadores evidencian en su fallo que en la declaración aduanera no se vinculó el código liberatorio de IVA 0750 que le correspondía a la mercancía importada, señalando que la falta de registro del código liberatorio no puede entenderse como una eliminación del beneficio tributario previsto en la ley. En tal sentido, no está en discusión la

existencia del pago pues así lo deja sentado el Tribunal de instancia en su decisión, siendo que de la prueba que ha sido practicada y analizada en el juicio, también han llegado a la conclusión de que el pago fue indebido. **6.3.6.-** En este orden de ideas, esta Sala especializada considera que el artículo 122 del Código Tributario determina que se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el que se haya efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria conforme los supuestos que configuran el hecho generador. De tal forma, que esta Sala especializada no advierte una errónea interpretación del artículo ibídem, pues los juzgadores lo han entendido en su sentido literal. Lo que sí se evidencia del sustento del cargo planteado, es que el recurrente pretende imputar al entendimiento del art. 122 CT alegatos que corresponderían al contenido de otra norma, en el caso, al art. 306 del CT; sin embargo no se evidencia que el recurrente hubiere señalado la errónea interpretación de dicha norma, y, mucho menos, que el conjuez hubiere admitido el recurso de casación por una norma distinta al art. 122 del Código Tributario; por ello, en lo que guarda relación con la única norma reprochada (art. 122 CT) no se observa que los juzgadores hubieren aplicado la misma con un alcance mayor o menor a su texto literal, pues de la valoración probatoria han concluido que la mercadería se encontraba exenta de IVA y por tanto se configuraba uno de los presupuestos contemplados en el art. 122 ya referido, siendo en este particular entendido dicho artículo en su real alcance.

6.3.7.- Por otro lado, se debe recalcar que del recurso de casación propuesto no se advierte que en la construcción de la proposición jurídica completa se haya señalado cuál es el método de interpretación de la norma cuestionada al caso concreto. En tal virtud, no procede el vicio y se rechaza el recurso interpuesto.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo dictado el 20 de junio de 2022, a las 8h47, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de

impugnación No. 09501-2021-00386.

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.

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

Juicio No. 09501-2022-00099 RESOLUCION 770-2025

276843428-DFE

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 12 de noviembre del 2025, las 12h14. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00099.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª Establecer si la Administración Tributaria ha procedido conforme a derecho al dictar las resoluciones impugnadas en los Recurso de Revisión, iniciados de oficio en contra de las Resoluciones No. 109012027DEV020248 y 109012018RREC152772, para lo cual el Tribunal examinará: si en las mismas se ha ejercicio la facultad determinadora; si las declaraciones sustitutivas cumplen con la normativa tributaria; y definir si el contribuyente podía reclasificar el ISD pasándolo de gasto deducible a crédito tributarioº.

1.2. En la sentencia de mayoría recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por la compañía IASA-TRANSPORTE S.A., en contra de LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, y en consecuencia la invalidez de las resoluciones N° NAC-RRRRRVC21-0000061 y NAC-RRRRRVC21-00000093.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de mayoría de 8 de diciembre del 2022, a las 08h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00099, argumentando el caso 4 del art. 268 del ª COGEPº.

La compañía IASA-TRANSPORTE S.A., presentó demanda en contra de las Resoluciones

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

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

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

Nos. NAC-RRRRRVC21-00000061; y NAC-RRRRRVC21-00000093, de 25 de noviembre de 2021, suscritas por la Directora General del Servicio de Rentas Internas; mediante la cual resolvió los recursos de revisión insinuados de oficio en contra las Resoluciones Nos. 109012017RDEV020248; y, 109012018RREC152772, respectivamente; que aceptaron parcialmente la solicitud de pago en exceso de Impuesto a la Renta y crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas, de los años 2014 y 2015, respectivamente.

1.4. Mediante auto de 19 de marzo del 2025, a las 10h04, dictado por el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, se admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por el cargo de falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos; que condujo a la equivocada aplicación del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

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

09501-2022-00099, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 14 de mayo del 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 11 de noviembre de 2025 a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El SRI en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso, la sentencia incurre en el caso 4 del art. 268 del COGEP. Que existe falta de aplicación del art. 164 del COGEP, Que se detalla el considerando 6 y sus numerales. Que de los considerandos señalados se establece que el Tribunal inicia dicho acápite señalando con claridad los elementos probatorios que servirán para su resolución, entre las cuales se encuentran los medios probatorios que la Administración Tributaria presentó en la fase procesal oportuna de acuerdo a los lineamientos contenidos en el art. 294 del COGEP, medios probatorios documentales orientados a justificar las actuaciones realizadas dentro del Recurso de Revisión iniciado de oficio por la Administración Tributaria. Que el Tribunal recurrido sin ninguna consideración a las disposiciones contenidas en el art. 164 del COGEP, el cual señala la obligación del Juzgador de apreciar en conjunto y expresar en su resolución la valoración de todas las pruebas que le sirvieron para justificar su resolución, fundamenta su sentencia en la valoración probatoria de los actos administrativos impugnados sin llegar a analizar en lo absoluto las pruebas presentadas por la autoridad demandada; las cuales fueron debidamente admitidos en la Audiencia Preliminar al tenor de lo que establece el art 294 numeral 7. Que

las pruebas presentadas por la Autoridad Tributaria que fueron aceptadas, pero no fueron valoradas por el Tribunal son: ª 6.2) Pruebas practicadas por el demandado. Del expediente original digitalizado de la Resolución NAC-RRRRRVC21-00000061, las siguientes: 6.2.1 Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0278-M (foja 8 a 10); 6.2.2. Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0351-M (foja 11); 6.2.3 PROVIDENCIA No. 917012019PREV001057 (foja 12); 6.2.4 PROVIDENCIA 917012019PREV001166 (foja 29); 6.2.5 PROVIDENCIA No. 917012019PREV001232 (foja 37); 6.2.6 PROVIDENCIA No. 917012020PREV000028 (foja 41); Del expediente original digitalizado de la Resolución NAC-RRRRRVC21-00000093, las siguientes: 6.2.7 PROVIDENCIA No. NAC-RRRPCOC19-00019 (foja 95); 6.2.8 PROVIDENCIA No. 917012019PREV0000841 (foja 101); 6.2.9 PROVIDENCIA No. 917012019PREV000705 (foja 119); 6.2.10 PROVIDENCIA No. 917012019PREV000558 (foja 125); 6.2.11 Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0092-M (foja 139-144); 6.2.12 Memorando SRI-SRI-2019-0152-M (foja 145)º. Que el Tribunal no tomó en consideración en su integridad las pruebas que fue aceptada en la Audiencia Preliminar, limitándose a realizar una transcripción de los documentos que han sido producidos en juicio los cuales establecen de forma expresa y clara el hecho que motivó el inicio del recurso de revisión de oficio por parte de la Administración Tributaria lo cual culminó con los actos administrativos que son objeto de controversia dentro de la presente causa, inaplicado de esta manera el inciso 4 del Art. 164 del COGEP y con el cual hubieran resuelto la correcta actuación de la Administración Tributaria. Que se detalla el considerando 7.1.9. Que el análisis que realiza el Tribunal atiende a que el hecho de haber ª ¼ reclasificado las retenciones en la fuente del impuesto a la Salida de Divisas¼ º de gasto deducible a crédito tributario, no perjudica al fisco, y que le era perfectamente admisible efectuar la reclasificación de su contabilidad en base a los lineamientos permitidos por las Normas Contables que prevén el tratamiento de los errores de periodos anteriores y su registro en los primeros estados financieros formulados después de que se detectara el error; esto, en virtud de los informes periciales practicados y sin que se analice en lo absoluto ningún medio probatorio de la Administración Tributaria. Que el Tribunal pasa a analizar que de la prueba pericial del actor se verificó que el crédito tributario por ISD se encuentra reflejada en los registros contables de la compañía y los mismos son sujetos a crédito tributario indicando por parte del Tribunal que las declaraciones sustitutivas son válidas por no encontrarse prohibida a pesar de lo terminado en el último inciso del art. 162. Que los Jueces están llamados a realizar la valoración de la prueba a

efectos de llegar a establecer un criterio sobre el caso puesto a su conocimiento y así llegar a la verdad procesal. Que el único medio probatorio analizado por el Tribunal son los informes periciales del perito del actor. Que la prueba debe apreciarse en su conjunto de acuerdo a las reglas de la sana crítica, estas reglas no son una invención antojadiza del legislador, sino que obedecen a la lógica, a que exista una coherencia con los hechos que tal o cual prueba demuestra con las conclusiones a que arribe el Tribunal para adoptar la decisión del asunto controvertido. Que de la prueba pericial, el perito del actor establece que los errores contables son omisiones o inexactitudes de los estados financieros, el perito asevera que la reclasificación contable realizada por la compañía no estaba prohibida. Que con estas afirmaciones realizadas por el perito, resulta lógico deducir que siendo los errores contables omisiones o inexactitudes de los estados financieros la corrección de dichos errores contables debían constar reflejada en el Estado Financiero formulado después de que se detectó el error; y, por otra parte, cuando el perito afirma que el ª errorº se debió a que los rubros se habían clasificado como gasto deducible mas no como crédito tributario porque la compañía inadvertía el beneficio que tenía de considerar el ISD como crédito tributario, está indicando que el error versó sobre un desconocimiento de la Ley, lo cual resulta improcedente considerando que la Ley se entiende conocida por todos y que su desconocimiento no excusa a persona alguna; por lo que lo afirmado por el perito no se adecúa a un error contable. Que si el Tribunal acogía el concepto de error contable tenía que comprobar que dicho error se encontraba corregido en los listados Financieros posteriores. Que nada de eso fue valorado por el Tribunal y por ese motivo debía valorarse la prueba de la Administración Tributaria, que de haberlo hecho hubiese observado los errores del informe pericial del actor, dejándose de apreciar en conjunto las pruebas, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Que el Tribunal al dejar de valorar en su integridad las pruebas admitidas y practicadas por la Administración Tributaria al amparo del art. 164 del COGEP, aplicó equivocadamente como fundamento para resolver el art 19 del Código Orgánico de la Función Judicial. Que se detalla el considerando 7.1.5. Que la aplicación del art. 19, resultaba ineficaz por cuanto en el numeral 7.1.5 de la sentencia que se recurre, se aplica esta norma legal con el propósito de verificar los aspectos relacionados a las pruebas pedidas, pero sin aplicar los preceptos jurídicos de aquella institución de la prueba requiere que es precisamente; la valoración y la apreciación en conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, siendo sumamente importante de que el Tribunal hubiese procedido analizar la totalidad de esta prueba aceptada

y practicada por la administración tributaria, en virtud de la gran importancia del mismo, hecho que se confirma en el numeral 6.2 de la sentencia que se recurre, limitándose por parte del Tribunal única y exclusivamente transcribir los medios probatorios de la Administración Tributaria pero sin analizarlas en lo absoluto, lo que indujo al Tribunal a determinar la invalidez de los actos administrativos impugnados. Que la Administración sustentó el proceso de recurso de revisión por errores de hecho y de derecho previstos en el numeral 1 del art. 143 del Código Tributario. Que respecto a la aceptación parcial de un reclamo por pago en exceso por una reclasificación de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al regístrarlas como crédito tributario en las declaraciones sustitutivas presentadas por el referido año, incumpliendo la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del Impuesto a la renta causado el ISD que inicialmente se registró como gasto. Que el Tribunal al no analizar ni valorar la totalidad de la prueba legalmente admitida en la Audiencia Preliminar y practicada en la Audiencia de Juicio; dejó de aplicar el precepto jurídico contenido del art. 164 del COGEP, por cuanto, a más de considerarse que la misma reunía los requisitos de utilidad, pertinencia y conducencia, la misma era trascendental a efectos de comprobar las afirmaciones de la Administración Tributaria y despejar las dudas originadas en razón de los puntos del objeto de la controversia fijados dentro del presente juicio, trasgredió lo expuesto en el precitado artículo por cuanto al ser medio probatorio actuado y presentado a juicio, tenía la obligación de expresar en su resolución la valoración de todo su contenido, lo cual no ocurrió. Que la falta de aplicación de valoración de la prueba en conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, precepto de valoración de la prueba, respecto a la valoración absurda de la prueba, en cuanto el fallo recurrido en el cual se trasluce el Tribunal viola el principio de identidad al emplear la prueba como si éstas demostraran algo más que lo que su realidad representa y concurrentemente al implicar esto un brinco injustificado en su operación lógica de valoración, se infringe el principio de razón suficiente ya que se debió contrastar el informe pericial con los datos extraídos de la prueba de la Administración Tributaria arriba mencionada, que la perito prefiere ignorar. Que la Sala debía haber valorado la prueba en su conjunto de acuerdo con la sana crítica. Que en cambio, si la autoridad judicial de instancia hubiese razonado en base a la totalidad de las pruebas hubiera declarado sin lugar la demanda establecido un razonamiento acorde al ordenamiento jurídico con la aplicación de la norma legal respecto a los preceptos de la valoración de la prueba que ha sido determinante en la parte dispositiva. Que por lo

expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía IASA-TRANSPORTE S.A., en su contestación al recurso de casación propuesto por el SRI, señala: Que el recurso de casación del SRI es improcedente por varios motivos, porque se agota en hacer alegaciones genéricas y no fundamenta individualmente la supuesta infracción a una norma de valoración de la prueba respecto cada uno de sus medios de prueba; no justificó que se haya violado indirectamente una norma de derecho sustantivo, pues el art. 19 del COFJ no contiene normas de esa naturaleza; y, en todo caso, de considerar que se incurrió en la antedicha causal la sentencia que dicte la Sala no puede ser otra que declare con lugar la demanda porque no hay impedimento legal para la reclasificación del Impuesto a Salida de Divisas; y estaba caducada la facultad determinadora que se ejerció en los recursos de revisión insinuados de oficio. Que en el recurso el SRÍ dice que ª...ningún medio probatorio de la Administración Tributariaº, fue valorado. Que es extremadamente sencillo entonces confirmar que el SRI no cumplió el requisito de explicar en qué consiste individualmente cada prueba dejada de apreciar. Que realizó alegaciones genéricas de que la Sentencia no valoró ninguna de sus pruebas y que de haberlo hecho la conclusión hubiese sido distinta. Que esta misma Sala ha señalado que la mera enunciación sobre la inconformidad en la valoración de cada prueba, sin especificar cómo se transgredió la disposición de valoración probatoria (como ocurre en este caso) es insuficiente para completar la proposición jurídica que exige este cargo. Que en el recurso en ninguna parte se refiere en concreto a qué medio de prueba no fue valorado, ni cómo se habría transgredido la supuesta norma de valoración. Que ningún medio probatorio de la Administración Tributaria acredita algo que hubiese permitido declarar sin lugar la demanda. Que ninguna de las pruebas que según el SRI no fueron valoradas es capaz de desvirtuar los informes periciales practicados por IASA-TRANSPORTE S.A., prueba que demostró desde el punto de vista contable y tributario las razones por las cuales la reclasificación del gasto al crédito tributario era necesaria y se llevó a cabo de conformidad con toda la normativa aplicable. Que esta realidad no ha sido refutada. Que el SRI afirma que la Sentencia ª... aplicó equivocadamente como fundamento para resolver el Art 19 del Código Orgánico de la Función Judicialº; no especifica, sin embargo, a cuál de los tres incisos del art. 19 del COFJ se refiere, por lo que habría que concluir que se refiere a toda la norma; que el artículo no contiene normas de derecho sustantivo, que son de carácter procesal, pues regulan aspectos de procedimiento. Que en la demanda se alegó que no existía norma alguna, aplicable a los ejercicios fiscales

2014 y 2015, que prohibiera realizar declaraciones sustitutivas para reclasifícar el ISD, del gasto a crédito tributario. Que hay que tomar en cuenta lo que dispone el artículo innumerado segundo, posterior al art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que se puede concluir que no contiene el alegado impedimento (la reclasificación realizada en la declaración sustitutiva). Que el segundo punto que resolvió la sentencia, se refirió al argumento de la caducidad de la facultad determinadora en los recursos de revisión insinuados de oficio. Que en este caso el SRI, estando impedido de ejercer dicha facultad, por caducidad. Que se cita el considerado 7.2. Que como se explicó en la demanda, la facultad resolutiva se enfoca en aquello que el contribuyente consulta, pide, reclama o requiere revisión, y por tanto a ello se ciñe la respuesta de la administración tributaria. Que en cambio, a través de la facultad determinadora se llevan a cabo un acto o conjunto de actos destinados a establecer en cada caso, la cuantificación de la obligación. Que las resoluciones impugnadas pretendieron ejercer la facultad determinadora al dejar sin efecto la declaración sustitutiva de impuesto a la renta de los ejercicios 2014 y 2015, y, así, determinar una nueva base imponible de dicho impuesto, estando caducada esa facultad. Que en la Sentencia confirmó que esa fue la camuflada intención del SRI. Que el recurso en ninguna de sus partes atacó la conclusión a la que llegó la sentencia en lo que concierne a este problema jurídico. Que el SRI se allanó a esa parte de la sentencia. Que por lo expuesto solicita que se rechace el recurso de casación.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 164 del Código Orgánico General de Procesos; que condujo a la equivocada aplicación del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial; al amparo del caso 4 del art. 268 del ª COGEPº.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no

aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.º

6.1.1. El caso 4, la doctrina señala que esta causal ª¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¼ º (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, Quito-2005, pág. 151).

6.1.2 Respecto a la falta de aplicación alegada por el recurrente, esta Sala señala que, doctrinariamente este vicio consiste en que: ª¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la norma aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica¼ º. (Murcia Ballén, Humberto,. 2005, Recurso de Casación Civil, Bogotá ± Colombia Ediciones Jurídicas Gustavo Ibánez C. Ltda., pág. 327); es decir, la falta de aplicación se configura cuando el juez deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar y que, de haberlo hecho, habrían determinado que las decisiones adoptadas en sentencia fuesen diferentes de las acogidas.

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

CÓDIGO ORGANICO GENERAL DE PROCESOS

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

CÓDIGO ORGANICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL.

> ª Art. 19.- Principios dispositivo, de inmediación y concentración.- Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la ley. Sin embargo, en los procesos que versen sobre garantías jurisdiccionales, en caso de constatarse la vulneración de derechos que no fuera expresamente invocada por los afectados, las juezas y jueces podrán pronunciarse sobre tal cuestión en la resolución que expidieren, sin que pueda acusarse al fallo de incongruencia por este motivo. Los procesos se sustanciarán con la intervención directa de las juezas y jueces que conozcan de la causa. Se propenderá a reunir la actividad procesal en la menor cantidad posible de actos, para lograr la concentración que contribuya a la celeridad del procesoº.

6.3 Para demostrar el vicio al amparo del caso 4 del artículo 268 COGEP, siguiendo la línea jurisprudencial de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, la proposición jurídica de esta causal debe contener, como mínimo los siguientes puntos: 1.- Identificación en forma precisa del medio de prueba que a su juicio ha sido erróneamente valorado en la sentencia; 2.- La determinación con precisión de la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violada; 3.- La demostración con lógica jurídica en qué forma cómo ha sido violada la norma sobre valoración del medio de prueba respectivo; y, 4.- La identificación de la norma sustantiva o material que ha sido aplicada erróneamente o que no ha sido aplicada a consecuencia del yerro en la valoración probatoria.

6.4 Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que: 1) Los medios de prueba que no han sido valorados en la sentencia son: ª6.2) Pruebas practicadas por el demandado. Del expediente original digitalizado de la Resolución NAC-RRRRRVC21-00000061, las siguientes: 6.2.1 Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0278-M (foja 8 a 10); 6.2.2. Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0351-M (foja 11); 6.2.3 PROVIDENCIA No. 917012019PREV001057 (foja 12); 6.2.4 PROVIDENCIA 917012019PREV001166 (foja 29); 6.2.5 PROVIDENCIA No. 917012019PREV001232 (foja 37); 6.2.6 PROVIDENCIA No. 917012020PREV000028 (foja 41); Del expediente original digitalizado de la Resolución NAC-RRRRRVC21-00000093, las siguientes: 6.2.7 PROVIDENCIA No. NAC-RRRPCOC19-00019 (foja 95); 6.2.8 PROVIDENCIA No. 917012019PREV0000841 (foja

101); 6.2.9 PROVIDENCIA No. 917012019PREV000705 (foja 119); 6.2.10 PROVIDENCIA No. 917012019PREV000558 (foja 125); 6.2.11 Memorando No. SRI-NAC-DNJ-2019-0092-M (foja 139-144); 6.2.12 Memorando SRI-SRI-2019-0152-M (foja 145)º; 2) Que la norma sobre valoración probatoria que han sido violentada, por falta de aplicación es el art. 164 del COGEP; 3) Que la falta de aplicación de valoración de la prueba en conjunto y de acuerdo a las reglas de la sana crítica, precepto de valoración de la prueba, respecto a la valoración absurda de la prueba, en cuanto el fallo recurrido viola el principio de identidad al emplear la prueba como si éstas demostraran algo más que lo que su realidad representa y concurrentemente al implicar esto un brinco injustificado en su operación lógica de valoración, se infringe el principio de razón suficiente ya que se debió contrastar el informe pericial con los datos extraídos de la prueba de la Administración Tributaria, que la perito prefiere ignorar; y, 4) Que, lo señalado condujo a la equivocada aplicación del art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

6.5 Encontrándose completa la construcción de la proposición jurídica para el caso 4, es necesario citar la parte respectiva del fallo para el análisis casacional:

ª 7. MOTIVACIÓN: (¼) 7.1.4) De las Resoluciones de los Recursos de Revisión que revisa el Tribunal en el ejercicio de control de legalidad de los actos impugnados, consta que la Administración tributaria inicio de OFICIO los recurso de revisión amparado en el artículo 143 numeral 1 del Código Orgánico Tributario, debido a presuntos errores de hecho y de derecho en la emisión de la Resolución No. 109012017REDV020248 del 21 de febrero de 2017; y presuntos errores de derecho en la Resolución No. 109012018RREC152772 de 14 de junio de 2018. 7.1.5) Establecida cuál es la causal de los Recursos de Revisión, los Jueces procederán a verificar la procedencia de la misma, respetando el principio dispositivo consagrado en el artículo 19 del Código Orgánico de la Función Judicial [ª Todo proceso judicial se promueve por iniciativa de parte legitimada. Las juezas y jueces resolverán de conformidad con lo fijado por las partes como objeto del proceso y en mérito de las pruebas pedidas, ordenadas y actuadas de conformidad con la leyº]. 7.1.6) Siendo que la administración tributaria sustentó los recursos en la causal contenida en el número 1 del Art. 143 del Código Tributario, debió ajustarse al presupuesto legal de ª haberse expedido o dictado la resolución recurrida con evidente error de hecho y de derecho.º 7.1.7) Consta

que mediante Resolución No. 109012017RDEV020248 de fecha 21 de febrero de 2017, emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, la cual atiende la solicitud administrativa de pago en exceso por concepto de crédito tributario de Impuesto a la Salida de Divisas correspondiente al ejercicio fiscal 2014, se resolvió aceptar parcialmente la solicitud administrativa de devolución correspondiente al año 2014 y se reconoció el derecho que tiene la compañía MACASA MAQUINAS Y CAMIONES S.A., para que se le reintegre la cantidad de USD 171.200.03 por Crédito Tributario de ISD del año 2014. Consta además, que mediante Resolución No. 109012018RREC152772 de fecha 14 de junio de 2018, emitida por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, la cual atiende el reclamo formal de pago en exceso contra la Resolución No. DZ8-DEVRASV18-00000001 interpuesto por MACASA MAQUINAS Y CAMIONES S.A., tendiente a que se le devuelva los valores de USD68.729.96 y USD 294.814.07 por concepto de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta y crédito tributario de impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2015, respectivamente, resolvió ACEPTAR PARCIALMENTE el reclamo de pago en exceso y reconocer el derecho que tiene la compañía para que se le reintegre la cantidad de USD 362.114.09 desglosado de la siguiente manera: Saldo a favor año 2015 por impuesto a la renta el valor de USD 68.729,96 y el valor de USD 293.384,13 saldo a favor año 2015 por crédito Tributario ISD. 7.1.8 A criterio de la Administración demandada en la resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000061, el recurso de revisión se inició de oficio, debido a que se verificó que para su devolución, dicha compañía habría realizado una reclasificación de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al regístralas como crédito tributario en las declaraciones sustitutivas presentadas por el referido año, incumpliendo la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado el ISD que inicialmente se registró como gasto. En el numeral 50 del acto impugnado se concluye que la Administración Tributaria en la Resolución No. 109012017RDEV020248 incurrió en un error de hecho y de derecho en el análisis y por ende en la devolución de los valores reconocidos en la referida resolución, toda vez que el contribuyente realizó una declaración sustitutiva con el único fin de modificar el valor del costo y gasto a fin de reclasificarlo al crédito tributario de ISD, considerando que la reclasificación de los valores generados por ISD, del gasto al crédito tributario no se encuentra contemplada en la norma tributaria. La Administración demandada en la resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000093, señala que el recurso de

revisión se inició de oficio, debido a que se verificó que para su devolución, dicha compañía habría realizado una reclasificación de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al regístralas como crédito tributario en las declaraciones sustitutivas presentadas por el referido año, incumpliendo la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado el ISD que inicialmente se registró como gasto. En las letras ii) y jj) del acto impugnado se concluye que la norma tributaria no contempla la reclasificación a efectos de pretender la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas que previamente fue registrado como gasto deducible o utilizarlo como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo. Consecuentemente la Administración Tributaria incurrió en un error de derecho en el análisis y por ende en la devolución de los valores reconocidos mediante la Resolución No. 109012018RREC152772 ya que éste fue basado en una declaración sustitutiva que no era válida para sustentar el crédito tributario de ISD, conforme las normas legales y reglamentarias expuestas en los párrafos precedentes, considerando que la reclasificación de los valores generados por Impuesto a la Salida de Divisas, del gasto al crédito tributario registrada en la misma, no se encuentra contemplada en la norma tributaria. 7.1.9 En este sentido, corresponde al Tribunal establecer si el Director Zonal 8 del SRI incurrió en el error alegado por la máxima autoridad, en las resoluciones materia de los recursos, para lo cual considera: A) Atendiendo al segundo presupuesto, el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, establece que: ª Art. (...).- Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo.º. B) En igual sentido, el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en su numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 señala: ª Art. ...- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: ¼ 3. Solicitar la devolución

de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria.º. C) Conforme a las disposiciones citadas, los contribuyentes que realicen importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto emite el Comité de Política Tributaria, tendrán derecho a considerar el ISD pagado en tales importaciones, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta de los cinco últimos ejercicios fiscales. Así también, se prevé que los pagos por ISD susceptible de considerarse como crédito tributario y que no hayan sido utilizados para el pago del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron o dentro de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrá ser objeto de devolución por parte del SRI, previa solicitud. De la revisión a la demanda y contestación se colige que para el año en que la accionante solicitó a la Administración Tributaria la devolución del ISD, es decir, en el año 2016 la correspondiente al ejercicio 2014, y en el año 2017 la correspondiente al ejercicio 2015, se encontraba en plena vigencia su derecho a obtener el reintegro de los valores solicitados, lo cual no ha sido un hecho controvertido. D) Así también hay que tener en cuenta que la legislación en materia tributaria no prevé limitación alguna para ejercer el derecho a la devolución del crédito tributario de ISD, pues para este efecto, basta con que se trate de un ISD pagado en importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital que conste en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria y, que el contribuyente se encuentre dentro del plazo legal para solicitar su devolución, lo que tampoco es hecho controvertido. En cuanto a lo alegado por la demandada referente a que el artículo innumerado segundo a continuación al artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria prohíbe de manera expresa en su último inciso que la devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles en la respectiva declaración de impuesto a la renta, el Tribunal considera que la norma se refiere a que el aprovechamiento del ISD como crédito tributario no procede cuando en lugar de haberse registrado como tal, haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta, lo cual no significa que el contribuyente esté imposibilitado a efectuar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su naturaleza constituye crédito tributario. Si es la intención del contribuyente recuperar los valores que la misma ley otorga la devolución como crédito tributario, es posible que realice las correcciones en su contabilidad con la finalidad de que se evidencie

este derecho. En el caso de la accionante, procedió a reclasificar el valor que inicialmente fue considerado como parte del costo de venta, a crédito tributario, lo que fue constatado en la solicitud de devolución realizado ante la Administración y demostrado en el proceso a través del informe pericial de la perito Viviana Naranjo Chacón quien en su informe después de su análisis, concluyó: que IASA TRANSPORTE consignó en el casillero No. 860 ª Crédito Tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas generado en el ejercicio fiscal declarado, de las declaraciones sustitutivas del Impuesto a la Renta de los ejercicios económicos 2014 y 2015, los valores de US$210.096,73 y US$ 404.352,32, respectivamente; con relación al ejercicio económico 2014, IASA- TRANSPORTE efectuó la reclasificación del crédito Tributario por concepto de ISD desde cuentas de inventario y costos de venta hacia la cuenta de activo 1302229.41 ª Impuesto a la Salidaº, según como lo muestra en su informe. Con relación al ejercicio 2015, IASA- TRANSPORTE efectuó la reclasificación del crédito tributario por concepto de ISD desde cuentas de inventario, costo de ventas e ingreso hacia la cuenta de activo 1303329.41 ª Impuesto a la Salidaº según lo demuestra en su informe. Que no existe diferencia entre el Crédito Tributario ISD que constan en las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios económicos 2014 y 2015, versus el valor reclasificado en los asientos de diario que adjunta como anexo 2; que los valores que están incluidos en los asientos de diario de reclasificación del Crédito Tributario ISD de los años 2014 y 2015 fueron cotejados con los mayores contables que se adjuntan en el Anexo 2 y no se obtuvieron diferencias. Además el perito Ing. Max Aguirre Narváez, en su informe pericial, después del análisis realizado confirma que la compañía efectuó declaraciones sustitutivas para reclasificar los rubros pagados por concepto de ISD y esta reclasificación no se encontraba prohibida por la normativa vigente. E) En cuanto a la presentación de la declaración sustitutivas de los ejercicios 2014 y 2015, que a criterio de la Administración tributaria no cumplen con las condiciones establecidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, la parte actora practicó como prueba los informes periciales de la perito Ing. Viviana Naranjo Chacón (fojas 220 a 254) y del Econ Max Aguirre Narváez (fojas 89 a 127) sustentados en la audiencia de juicio. La Ing. Viviana Naranjo Chacón en su informe luego del análisis respectivo, concluye: Que los valores incluidos en las declaraciones sustitutivas de impuesto a la renta cruzan con los valores que constan en el Balance General y en el Estado de Pérdidas y Ganancias de los años 2014 y 2015; que IASA -TRANSPORTE efectuó declaraciones sustitutivas de la declaración de

impuesto a la renta de los ejercicios 2014 y 2015, donde reflejó la reclasificación del crédito tributario por concepto de ISD y que la información contable expresada en los Estados Financieros de IASA TRANSPORTE respecto de los ejercicios 2014 y 2015, son exactas y fiables y cumplen con la norma contable vigente en dichos períodos fiscales. Por su parte el Ing. Max Aguirre Narváez en su informe pericial concluye que conforme al análisis realizado y documentos de respaldo proporcionado durante la pericia de los ejercicios fiscales 2014 y 2015 fue posible confirmar el derecho del crédito tributario a favor de la compañía IASA-TRANSPORTE S.A. (antes MACASA MAQUINAS YCAMIONES S.A.) que de la liquidación correspondiente constituyen un saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2014 y 2015. Al haber demostrado la actora ante la Administración tributaria en la solicitud de pago en exceso, la existencia del crédito tributario una vez realizada la reclasificación contable, le asistía a la actora el derecho a presentar su reclamación, por tanto se concluye que no era un requisito de procedibilidad la presentación de una declaración sustitutiva, a efectos de que la accionante ejerza su derecho a presentar su solicitud para la devolución, en los términos previstos en el artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno inciso cuarto, vigente para los ejercicios fiscales controvertidos. Ante ello, es preciso considerar, que las disposiciones sobre el crédito tributario de ISD que se hallan en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, hacen especial mención a las condiciones a observarse para que el ISD sea crédito tributario a favor del contribuyente. Al igual que se verifica con las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, la ley expresamente les otorga a estos rubros la calidad de crédito tributario, como un beneficio que implica que el contribuyente pueda disminuirlos del total del impuesto causado en su declaración anual de impuesto a la renta. Naturalmente, si estos valores superan al impuesto a la renta causado, el contribuyente reflejará un saldo a su favor, que podrá ser reintegrado a través de los mecanismos legales previstos para ese efecto. En el presente caso, al tratarse de la devolución de un crédito tributario que en definitiva excedió al impuesto a la renta causado, por analogía al caso de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta, éste representa un valor reconocido en demasía a favor de la Administración Tributaria, (como fue corroborado en la solicitud de pago en exceso y con la prueba pericial practicada), se concluye que no es un requisito de procedibilidad la presentación de una declaración sustitutiva, a efectos de que la accionante ejerza su derecho a presentar su

solicitud para la devolución, en los términos previstos en el artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para los ejercicios fiscales controvertidos. Por tanto, al haberse demostrado en el reclamo de pago en exceso lo cual no ha sido controvertido, la existencia del crédito tributario una vez realizada la reclasificación contable, le asistía a la actora el derecho a presentar su reclamación. De esta forma, se concluye que la accionante cumplió con las condiciones para que sea procedente el reintegro del crédito tributario solicitado. 7.1.10 Adicionalmente, es preciso citar los fallos emitidos por la Sala de lo Contencioso Tributario en los Recursos 09501-2019-00267, en el que ha señalado en los numerales ª3.9 ªPor lo mencionado, el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y al primer artículo innumerado a continuación del art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas establece la posibilidad de emplear sólo una de las opciones previstas en tales artículos, más no aprovecharse simultáneamente de dos o tres de ellas. 3.10 Lo antes indicado no implica que, en caso de un error en la clasificación como gasto deducible, cuando lo que correspondía era a un crédito tributario, no sea posible esa reconsideración para usar un beneficio que la Ley ha concedido con el cumplimiento de las condiciones, que de acuerdo al fallo recurrido si se cumplieron, hecho que no está en discusión, pues no se ha cuestionado la verificación del cumplimiento de tales condiciones. 3.11 En consecuencia, esta Sala considera que esos preceptos no implican la imposibilidad de hacer reversiones cuando se demuestra que sí se cumplieron las condiciones para acceder al crédito tributario en lugar del gasto deducible. 3.12 En relación a la Circular No. NAC-DGERCGC18-00000006, como lo señala el mismo recurso, la misma fue emitida por el Servicio de Rentas Internas 13 de noviembre de 2018 y Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 374 del 23 de noviembre de 2018; no obstante, el ejercicio económico respecto del cual se hizo la declaración y después la reclasificación es del ejercicio económico 2016, por lo que esta Circular no tenía que ser aplicada. Sin perjuicio de lo mencionado cabe señalar que de acuerdo al artículo 7 del Código Tributario, una Circular no puede restringir derechos que son conferidos en la norma con rango de ley, que concedía un beneficio de crédito tributario cuando se cumplían unas condiciones, que se dieron como verificadas en la sentencia.º. Y en el Recurso 09501-2020-00114, la referida Sala, aclara además que el criterio sobre la corrección de la contabilidad ya ha sido aceptado por la Sala de manera reiterada en los procesos 09501-2019-00353 y 09501-2019-00267, criterio que

acoge este Tribunal. Por lo expuesto, el Tribunal considera que no existe error de hecho ni de derecho en la resolución No. 109012017DEV020248 y 109012018RREC152772, emitidas por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, por tanto al no haberse justificado la causal de revisión, dichos recursos son improcedente. 7.2. Sobre la alegación de la actora de que existe vicio de procedimiento en la tramitación de los recursos de revisión que generan la nulidad de la resolución impugnada por considerar que en las Resoluciones impugnadas el SRI pretende ejercer su facultad determinadora, violando el derecho constitucional a la seguridad jurídica de IASA-T, irrespetando los plazos legales y los procedimientos reglado previsto para la facultad determinadora, al dejar sin efecto la declaración sustitutiva de los ejercicios 2014 y 2015, y así determinar una nueva base imponible de dicho impuesto. Al respecto, el Tribunal considera que, al haberse dispuesto el inicio del Recurso de Revisión de oficio, se activó el ejercicio de la facultad resolutiva de la Administración tributaria, conforme el Art. 69 del Código Tributario que textualmente dice: ª Facultad resolutiva.- Las autoridades administrativas que la Ley determina, están obligada a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición , reclamo o recurso, que en ejercicio de su derecho , presente los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.º Es decir que le correspondía a la administración tributaria resolver el recurso de revisión respecto a los actos revisados, pero no proceder a realizar una determinación, tal como ha sucedido en el presente caso, en el que se ha procedido a ratificar las declaraciones originales de impuesto a la renta de los ejercicios 2014 y 2015 y desconocer las declaraciones sustitutivas presentadas por dichos ejercicios, lo que conlleva a determinar una nueva base imponible, lo cual no es procedente en el ejercicio de su facultad resolutiva, lo cual acarrea la nulidad de los actos impugnados por haberse prescindido de las normas de procedimiento. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.6 Es pertinente, iniciar señalando que el recurso de revisión es extraordinario y sólo procede contra actos firmes o ejecutoriados, es decir, para que un Tribunal pueda entrar a analizar sobre un acto con dichas características, primero debe comprobarse que en efecto hubiere prosperado una de las causales del art. 143 del Código Tributario; además hay que considerar que el art.145.4 ibídem, dispone que no procede el recurso de revisión cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia

de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido.

En la especie, como el objeto de la controversia de planteado es: ª Establecer si la Administración Tributaria ha procedido conforme a derecho al dictar las resoluciones impugnadas en los Recurso de Revisión, iniciados de oficio en contra de las Resoluciones No. 109012027DEV020248 y 109012018RREC152772, para lo cual el Tribunal examinará: si en las mismas se ha ejercicio la facultad determinadora; si las declaraciones sustitutivas cumplen con la normativa tributaria; y definir si el contribuyente podía reclasificar el ISD pasándolo de gasto deducible a crédito tributarioº; en virtud de lo cual el Tribunal de instancia establece en el considerando que de las Resoluciones de los Recursos de Revisión que revisa el Tribunal en el ejercicio de control de legalidad de los actos impugnados, consta que la Administración Tributaria inició de oficio los recursos de revisión amparado en el art. 143 numeral 1 del Código Tributario, debido a presuntos errores de hecho y de derecho en la emisión de la Resolución No. 109012017REDV020248 del 21 de febrero de 2017; y presuntos errores de derecho en la Resolución No. 109012018RREC152772 de 14 de junio de 2018; por lo que proceden a verificar la procedencia de la causal de revisión.

6.7 Se determina que la Administración Tributaria establece que en la Resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000061, el recurso de revisión se inició de oficio, debido a que se verificó que para su devolución, la compañía habría realizado una reclasificación de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al registrarlas como crédito tributario en las declaraciones sustitutivas presentadas por el referido año, incumpliendo la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado el ISD que inicialmente se registró como gasto. Que en la Resolución impugnada No. NAC-RRRRRVC21-00000093, señala que el recurso de revisión se inició de oficio, debido a que se verificó que para su devolución, dicha compañía habría realizado una reclasificación de las retenciones en la fuente del Impuesto a la Salida de Divisas, al registrarlas como crédito tributario en las declaraciones sustitutivas presentadas por el referido año, incumpliendo la normativa tributaria que prohibía expresamente utilizar como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado el ISD que inicialmente se registró como gasto.

6.8 El Tribunal de instancia para establecer si el Director Zonal 8 del SRI, incurrió en los errores de hecho y de derecho determinados en los actos impugnados, establece que de

conformidad a lo dispuesto en el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; y numeral 3 del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; los contribuyentes que realicen importaciones de materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto emite el Comité de Política Tributaria, tendrán derecho a considerar el ISD pagado en tales importaciones, como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta de los cinco últimos ejercicios fiscales; y que también, se prevé que los pagos por ISD susceptible de considerarse como crédito tributario y que no hayan sido utilizados para el pago del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron o dentro de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrá ser objeto de devolución por parte del SRI, previa solicitud. Y que para el año en que la accionante solicitó a la Administración Tributaria la devolución del ISD, en el año 2016 la correspondiente al ejercicio 2014; y en el año 2017 la correspondiente al ejercicio 2015, se encontraba en plena vigencia su derecho a obtener el reintegro de los valores solicitados, lo cual no ha sido un hecho controvertido.

6.9 Establece el Tribunal que el artículo innumerado segundo a continuación al artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, se refiere a que el aprovechamiento del ISD como crédito tributario no procede cuando en lugar de haberse registrado como tal, haya sido utilizado como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta, lo cual no significa que el contribuyente esté imposibilitado a efectuar las correcciones necesarias en su contabilidad que le permitan acceder a la devolución de un valor que por su naturaleza constituye crédito tributario.

6.10 Ante lo señalado el Tribunal establece que la compañía accionante, procedió a reclasificar el valor que inicialmente fue considerado como parte del costo de venta, a crédito tributario, lo que fue constatado en la solicitud de devolución realizado ante la Administración y demostrado en el proceso a través del informe pericial de la perito Viviana Naranjo Chacón quien en su informe establece que IASA TRANSPORTE consignó en el casillero No. 860 Crédito Tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas, generado en el ejercicio fiscal declarado, de las declaraciones sustitutivas del Impuesto a la Renta de los ejercicios económicos 2014 y 2015, los valores de US$210.096,73 y US$ 404.352,32, respectivamente; con relación al ejercicio económico 2014, IASA- TRANSPORTE efectuó la

reclasificación del crédito Tributario por concepto de ISD desde cuentas de inventario y costos de venta hacia la cuenta de activo 1302229.41 ª Impuesto a la Salidaº, según como lo muestra en su informe. Y con relación al ejercicio 2015, IASA- TRANSPORTE efectuó la reclasificación del crédito tributario por concepto de ISD desde cuentas de inventario, costo de ventas e ingreso hacia la cuenta de activo 1303329.41 ª Impuesto a la Salidaº según lo demuestra en su informe. Además que establece la perito que no existe diferencia entre el crédito tributario ISD que constan en las declaraciones de impuesto a la renta de los ejercicios económicos 2014 y 2015, versus el valor reclasificado en los asientos de diario que adjunta como anexo 2.

Señala además el Tribunal que el perito Ing. Max Aguirre Narváez, en su informe pericial, después del análisis realizado confirma que la compañía efectuó declaraciones sustitutivas para reclasificar los rubros pagados por concepto de ISD y esta reclasificación no se encontraba prohibida por la normativa vigente.

6.11 En virtud de lo expuesto determina el Tribunal que al haber demostrado la actora ante la Administración Tributaria, en la solicitud de pago en exceso, la existencia del crédito tributario una vez realizada la reclasificación contable, le asistía el derecho a presentar su reclamación; por lo que concluye que la accionante cumplió con las condiciones para que sea procedente el reintegro del crédito tributario solicitado.

6.12 Y concluye el Tribunal de instancia estableciendo que considera que no existe error de hecho, ni de derecho alegadas por la Administración Tributaria en las Resoluciones Nos. 109012017DEV020248 y 109012018RREC152772, emitidas por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, por tanto al no haberse justificado la causal de revisión, los recursos de revisión son improcedentes.

6.13 En virtud de lo expuesto se determina que el Tribunal de instancia al revisar si existen los errores de hecho, y de derecho alegados por la Administración Tributaria, para justificar los recursos de revisión de oficio realizados; determina que no existen dichos errores; por el contrario determina que la actora ha demostrado ante la Administración Tributaria, en la solicitud de pago en exceso, la existencia del crédito tributario una vez realizada la

reclasificación contable, por lo que le asistía el derecho a presentar su reclamación, y para establecer lo mencionado tomó en consideración los informes periciales practicados.

6.14 Ahora bien, del análisis contenido en el fallo recurrido, se ha evidenciado que los juzgadores valoraron las pruebas que les llevaron a una convicción, tal y como lo dispone el art. 164 del COGEP, y, en esa valoración, encontramos que se ha aplicado la sana crítica, esto es, que el razonamiento de los jueces no es absurdo, ilegal, ilógico, sino que se encuentra sustentado en las pruebas aportadas que les llevaron a una certeza y en el contenido de las normas aplicadas al caso; y, por otro lado se observa que la valoración realizada si fue hecha en conjunto, pues se sustentaron en dos informes periciales que contenían anexada documentación de respaldo que a su criterio fue suficiente para tener certeza respecto al controvertido. No cabe afirmar como lo hace el recurrente, que, para que se cumpla la valoración en conjunto, ésta debe ser realizada respecto de todas las pruebas practicadas en la audiencia, pues es claro que el mismo art. 164 ibídem, puntualmente se refiere a aquellas que hayan llevado a los juzgadores a una convicción.

En este punto es necesario precisar que en el recurso de casación no se explica cómo las pruebas practicadas por la Administración Tributaria, reprochadas como no valoradas, hubieran cambiado la decisión de instancia, sino que el recurrente se limita a establecer generalidades como si se hubiera valorado la prueba del demandado, pero no singulariza qué prueba y cuál era su contenido y cómo aquello podía haber denotado que esa prueba o pruebas específicas valoradas en conjunto con los informes periciales, hubieran evidenciado algo distinto a lo concluido en la sentencia del A quo. En este contexto, no se explica cómo debía ser la sana crítica respecto de cada una de esas pruebas y como se debía hacer la valoración en conjunto para llegar a establecer la conclusión que sostiene la parte recurrente.- No basta en casación, con señalar qué pruebas fueron o no consideradas, sino que corresponde al recurrente explicar y justificar en ese aspecto puntual, el cómo se debían corregir los errores de derecho y su vinculación con la valoración de esa pruebas, de forma que pueda tener solidez su reproche.

Cabe recordar además, que esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ha reiterado el criterio de que el pago del ISD puede constituirse en crédito tributario de impuesto a la renta de los últimos 4 ejercicios fiscales, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa legal, y, por otro lado se ha señalado que existe el derecho a la devolución del

ISD, siempre que el mismo no haya sido considerado como gasto deducible y a su vez como crédito tributario; esto es, siempre que no exista doble beneficio.

6.15 En virtud del análisis que antecede, se determina que no prospera el yerro alegado, pues no se ha dado el error de derecho en el precepto de valoración probatoria, al contrario, se ha verificado que se aplicó el art. 164 del COGEP , pues los jueces de instancia valoraron las pruebas que les llevaron a una convicción, bajo la sana crítica y en conjunto. En definitiva, no puede alegarse la falta de aplicación de una norma que sí ha sido aplicada en el fallo recurrido, y cuyos preceptos se evidencian también aplicados en el análisis del Tribunal A quo.

6.16 Al no prosperar el error de derecho alegado por el casacionista, como ya lo ha dicho en múltiples ocasiones esta Sala Especializada, resulta inoficioso pronunciarse sobre los demás elementos de la proposición jurídica del caso 4 del art. 268 del COGEP, pues estos corresponden ser analizados sólo si se evidencia el error de derecho en la norma sobre valoración probatoria, lo cual no ha sucedido.

7. Decisión

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

7.2. No Casar la sentencia de mayoría de 8 de diciembre del 2022, a las 08h00, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00099.

7.3. En virtud de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, en virtud de que existió valoración de la prueba que llevó a los juzgadores a una convicción, por lo que no se constata falta de aplicación del art. 164 ibídem, sino que, al contrario, se corrobora su aplicación.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

276843721-DFE

Juicio No. 09501-2022-00387 RESOLUCION 771-2025

JUEZ PONENTE: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA, JUEZA NACIONAL (PONENTE)

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 12 de noviembre del 2025, las 12h15. VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los jueces nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor Gustavo Durango Vela (E) y doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos (E), dictan la siguiente sentencia dentro de la causa No. 09501-2022-00387.

1. Antecedentes procesales

1.1. En el caso puesto en nuestro conocimiento, la compañía BIOSALUD S.A., presentó demanda en contra de la Resolución No. 109012022RREC263584, emitida y notificada el 16 de mayo de 2022, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual resuelve negar el reclamo contra el Acta de Determinación No. 09202124901368630 por concepto de Impuesto a la renta del año 2018.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil provincia del Guayas, estableció el siguiente objeto de la controversia: ª 1.- ª Establecer si en el proceso de determinación confirmado por la resolución impugnada, la administración tributaria vulneró las garantías del debido proceso, seguridad jurídica y no confiscatoriedad; y las consecuencias jurídicas pertinentesº; 2.- ª Establecer si el Servicio de Rentas Internas, en la sustanciación del reclamo administrativo presentado en contra del proceso de determinación, violentó el derecho a la defensa al no considerar las pruebas aportadas por la compañía actoraº; y, 3.- ª Establecer si el acta de determinación confirmada por la resolución impugnada en esta causa, adolece de nulidad por falta de motivaciónº.

1.2. En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida por la compañía BIOSALUD S.A., en contra de la Resolución Administrativa No. 109012022RREC263584, emitida y notificada el 16 de mayo de 2022, suscrita por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, economista Gabriela Germania Orellana

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

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

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

Rosero, mediante la cual se negó el Reclamo contra el Acta de Determinación No. 09202124901368630 por concepto de Impuesto a la renta del año 2018; y, en consecuencia se declara la invalidez legal del Acta de Determinación No. 09202124901368630, así como el acto ratificatorio emitido con posterioridad consistente en la Resolución Administrativa impugnada No.109012022RREC263584.

1.3 El Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación contra la sentencia de 13 de diciembre del 2023, a las 09h325, expedida por el Tribunal Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00387, argumentando el caso 5 del art. 268 del ª COGEPº.

1.4. Mediante auto de 29 de enero del 2025, a las 11h47, el doctor Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional temporal de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación interpuesto por el SRI, por el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos ª COGEPº, por errónea interpretación de los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 76 numeral 7 literal l) de la Constitución.

2. Competencia

Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la que, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, e integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. Actúa el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, en virtud del acta de sorteo de 1 de julio del 2024, en reemplazo del doctor José Suing Nagua, quien actualmente es el Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia.

2.1. Acta de sorteo y normas que determinan la competencia.- Sorteo de la causa número 09501-2022-00387, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 13 de mayo de 2025, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

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

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día 11 de noviembre de 2025 a las 14h45.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. El casacionista en la fundamentación del recurso señala que del numeral 7.6.6.1) y 7.6.6.5) de la sentencia, se desprende que el Tribunal establece que la Administración Tributaria fundamentó el inicio de una determinación presuntiva en hacer responsable a la compañía BIOSALUD S.A., de las omisiones tributarias de sus proveedores y por ende el método previsto en el art. 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno se encuentran viciados, conclusión que llegó en base a las alegaciones de la compañía actora en el numeral 7.6.5). Que se observa, que el Tribunal procedió a realizar el control de legalidad del Acta de Determinación No. 09202124901368630, considerando como hechos probados el contenido en el referido acto administrativo y procediendo a interpretar que la declaración presuntiva se fundamentó por las omisiones tributarias de sus proveedores. Que la errónea interpretación que el Tribunal incurrió, es respecto al art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contiene los presupuestos para aplicar la Determinación Presuntiva, esto, en virtud que el Tribunal establece que la fundamentación de la Administración Tributaria para dar inicio a una Determinación Presuntiva es en virtud de las omisiones tributarias de los proveedores de la compañía actora. Que sin embargo, este artículo establece varios presupuestos tales como: ª 1) Cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración 2) Cuando el sujeto pasivo,

no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados; 3) Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas; 4) Cuando se efectúe tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, y el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables°. Que son claros los presupuestos que contiene la norma que se acusa como infringida, los cuales deben cumplirse para que de esta manera sea procedente una determinación presuntiva, pero que el Tribunal se fundamenta en otro presupuesto (omisiones tributarias de los proveedores de la compañía actora) que difiere de todas las previstas en la misma norma, dando una interpretación extensiva del art. 23 de la LRTI. Que por lo expuesto, el Tribunal acierta en la norma, pero falla respecto a los verdaderos presupuestos que contiene el art. 23 para realizar una determinación presuntiva, alejándose de su espíritu y finalidad, haciendo interpretaciones extensivas contrarias al sentido de la Ley y otorgando a la estipulación legislativa un sentido y alcance diverso del previsto por la norma. Que dentro del proceso de control de determinación, la Administración Tributaria efectuó tres requerimientos de información a la compañía BIOSALUD S.A., mediante Oficio No. DZ8- ASOORIC20-00000263 de fecha 15/12/2020; Oficio No. DZ8-ASOORIC21-OOOOOO67, de fecha 12/04/2021; y Oficio No. DZ8-A SOORIC21-00000105, fecha 04/08/2021, sin que el contribuyente remita información alguna. Que debido a que dentro del plazo establecido en el Oficio No. DZ8-ASOORIC20-00000263 el sujeto pasivo no proporcionó la información solicitada, se emitió la Resolución Sancionatoria No. 09202133300822136 notificada el 21 de julio de 2021. Que de manera extemporánea la compañía BIOSALUD S.A., presentó respecto al primer requerimiento información parcial (Balance General y Estado de Resultados correspondiente al periodo fiscal 2018) mediante trámite No. 109012021072816 el 04/02/2021; sin embargo, no presentó los mayores contables y demás documentación de respaldo requerida para verificar los valores reportados tanto en dichos Estados Financieros como en la Declaración de Impuesto a la Renta, por lo que la Administración Tributaria no contó con la contabilidad del contribuyente y el respaldo de la misma. Que de esta manera se configuró un presupuesto previsto en el art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno que corresponde cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el SRI. Que dentro del Reclamo administrativo, la compañía BIOSALUD S.A., en el término

probatorio ingresó un anexo al trámite No. 109012021661245, con fecha 21 de febrero del 2022 indicando que: ª la Administración Tributaria aplicó de forma correcta el artículo antes mencionado (23 LRTI) y procedió a cambiar la forma de determinación de directa a presuntiva, debido a que por los problemas que son de conocimiento público mi representada no cuenta con los respaldos de su declaración de Impuesto a la Renta del año 2018º aceptando que se ha configurado los presupuestos para realizar una determinación presuntiva por parte de la Administración Tributaria. Que se configura otra de las causales para que se configure una determinación presuntiva, respecto a cuándo el sujeto pasivo, no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, lo cual, es recogido en el numeral 21.20 de la Resolución No. 109012022RREC263584. Que al verificar que la compañía no llevaba su contabilidad en cumplimiento de los principios y conceptos generales y esenciales de contabilidad, se configuró de esta manera una causal para realizar una declaración presuntiva puesto que con la contabilidad y documentación proporcionada no fue posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por la compañía hoy actora. Que la glosa observada por la Administración Tributaria en la declaración de impuesto a la renta del hoy actor fue el casillero 7999 que corresponde a costos y gastos, y respecto al total de estos costos y gastos y con la información que reposa en la base de datos de la Administración Tributaria en conjunto con información proporcionada por terceros, se pudo identificar el valor de USD $335.022,71 como costo deducible imputable a los ingresos gravados, los mismos que corresponden a compra de insumos médicos y materiales necesarios para el giro del negocio del sujeto pasivo BIOSALUD S.A., mismos que representaban únicamente el 3,90% frente al total de gastos consignados por la compañía actora, esto es, de USD $8698,012,96, en el casillero 7999. Que para identificar el valor de USD 335.022,71 como costo deducibles imputables a los ingresos gravados, la Administración Tributaria analizó previamente a los principales proveedores que informaron haberle vendido insumos a BIOSALUD S.A., los cuales ascendían a 29 proveedores sumando un total USD $3092.164,63, el 83% de los cuales se encuentran concentrados en 3 proveedores, (RAISMONEL S.A., AVIVIA PHARMA S.A., DYMARLA S.A.) que sumaban USD $2.578.908,69, por lo que se procedió a revisar el estado tributario, societario y económico de estos 3 proveedores. Que la correcta interpretación que el Tribunal debió establecer, es que dentro de las causales previstas en el art. 23 LRTI para iniciar una

Determinación Presuntiva se encuentra cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el SRI; cuando el sujeto pasivo, no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados; cuando existe mercancías sin respaldo de documentos de adquisición, más no se encuentran las omisiones tributarias de los proveedores del contribuyente, siendo esto último, una interpretación extensiva del tribunal respecto a la norma que se acusa como infringida. Que si el Tribunal hubiese dado una interpretación extensiva del art. 23 LRTI, hubiese interpretado correctamente la norma al observar que el acto administrativo, cumplía con los presupuestos para realizar una determinación presuntiva, por cuanto la compañía actora no tenía respaldada su contabilidad y no proporcionó los documentos y registros contables solicitados por el SRI efectuadas por tres requerimientos; que la documentación de sus proveedores representaban únicamente el 3,90% frente al total de gastos consignados por la compañía actora y que las sociedades con similar analogía declaraban valores por concepto de Propiedades, Planta y Equipo, rubros que no posee BIOSALUD S.A., motivo por el cual el Tribunal ha equivocado su interpretación y de haberlo interpretado correctamente otro hubiera sido el resultado, al haberse cumplido los criterios generales para la determinación presuntiva por coeficiente, de conformidad inclusive con los arts. 24 y 25 de la misma ley. Respecto a la errónea interpretación del art. 76 numeral 7 letra l) de la Constitución. Que el Tribunal a fin de analizar los objetos de controversia específicamente en el numeral 7.6) de la sentencia, se centró en resolver en primer lugar el tercer objeto controvertido, que se centraba en la motivación del acto administrativo. Que se detalla el considerando 7.6 al 7.7. Que de lo señalado en dichos considerandos, se puede afirmar sin temor a equivocación, que el Tribunal concluye que existe falta de motivación del Acta de Determinación No. 09202124901368630 haciendo una serie de argumentaciones en relación a por qué se entiende que ha existido falta de motivación lo que conlleva consecuentemente a la nulidad del acto administrativo sometido a su estudio, concluyendo adicionalmente que no podía ser ratificado por la Resolución que atendió el reclamo administrativo. Que del análisis realizado por el Tribunal, se establece con perfecta claridad los motivos por los cuales la Administración Tributaria, a través del Acta de Determinación No. 09202124901368630, determinó el Impuesto a la Renta a pagar correspondiente al año 2018. Que se detallan los considerandos 7.6.6.1 al 7.6.6.5. Que si el Tribunal ha podido establecer y entender las razones por las cuales la

Administración Tributaria arribó a sus decisiones, no es coherente ni tiene lógica que dicho Tribunal establezca que existe falta de motivación del Acta de Determinación; y es que al parecer, el Tribunal ha confundido la falta de motivación con el hecho de que no esté de acuerdo con la aplicación de normas de derecho por parte de la Administración Tributaria, siendo dos cuestiones o temas totalmente diferentes. Que de lo señalado en el considerando 7.6.6.5, el Tribunal continúa con el reproche de estar en desacuerdo con el análisis de la normativa utilizada por la Administración Tributaria respecto a los arts. 24, 25 LRTI para establecer el método de determinación presuntiva, hecho que no configura en una falta de motivación, por el desacuerdo en el método de análisis y la normativa utilizada por la Administración Tributaria. Que el Tribunal al realizar el control de legalidad del Acta de Determinación No. 09202124901368630, en relación a la determinación de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, la vinculación del contribuyente a su declaración y la posterior verificación por parte de la administración, observó que la Administración Tributaria consideró varias normas previstas en el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, las mismas que se detallan en el numeral 3 de los fundamentos de hecho y de derecho del acto administrativo. Que el Tribunal mal puede afirmar que ha acaecido una falta de motivación conforme la jurisprudencia vinculante de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21; cuando se tiene pleno conocimiento de las razones fácticas y jurídicas en las cuales la Administración Tributaria se basó para arribar a sus decisiones en el proceso de determinación; por lo que existe una errónea interpretación del art. 76, numeral 7 literal l), de la Constitución, en el sentido de que, por el mero desacuerdo con el análisis y conclusiones de la administración tributaria existan las razones para que se determine una supuesta falta de motivación que tiene como efecto la nulidad del o los actos administrativos. Que la motivación que el Tribunal acusa como infringido no corresponde a ninguno de los parámetros establecidos por la Corte Constitucional del Ecuador, esto es, inexistencia de motivación o insuficiencia motivacional. Que la correcta interpretación que el Tribunal debió de realizar respecto a la letra l), numeral 7) del art. 76 de la Constitución era verificar que la Resolución No. 109012022RREC263584, así como su antecedente el Acta de Determinación No, 09202124901368630 en su conjunto y en su integridad cumplían con la estructura que contempla la Corte Constitucional esto es, con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica, mas no advertir su inconformidad con la motivación del Acta de Determinación y la omisión de análisis de la

Resolución No. 109012022RREC263584. Que si el Tribunal hubiese interpretado correctamente el artículo denunciado, hubiese observado que el acto administrativo objeto de la presente causa, cumplía con los requisitos determinados por la Corte Constitucional, es decir, existía una fundamentación normativa y fáctica suficiente y la argumentación jurídica cuenta con una estructura mínimamente completa compuesta por suficientes fundamentos fácticos y jurídicos, motivo por el cual se hubiese declarado sin lugar la demanda al encontrarse el acto administrativo motivado. Que por lo expuesto solicita que se case la sentencia.

4.2. La compañía actora en su contestación al recurso de casación propuesto manifiesta: Respecto a la errónea interpretación del art. 76 numeral 7) literal I) de la Constitución. Que hay que destacar la falta de técnica casacional por parte de la recurrente, quien ha invocado erróneamente la causal de casación por interpretación incorrecta de una norma constitucional, cuando en realidad, por el contenido y alcance de la causal desarrollado en sus escritos le da el tratamiento de la causal de falta de motivación. Que en la sentencia recurrida, los Jueces de conformidad con el art. 313 del COGEP, efectuaron el control de legalidad del Acta de Determinación, la cual fue confirmada mediante la resolución impugnada, en este proceso, identificaron que la Administración Tributaria modificó su método de determinación, pasando de una determinación directa a una presuntiva, y aplicó el método de coeficientes de estimación presuntiva de carácter general sin motivación suficiente. Que el Tribunal realizó un análisis detallado de los fundamentos y concluyeron que dicho acto, conforme lo dispuesto en la sentencia N. 1158-17-EP/21 de 20 de octubre de 2021, carece de una motivación suficiente, tal como lo expresan en su fallo. Que en la fundamentación de la sentencia se señala que en la determinación de BIOSALUD, no es posible imputar al contribuyente los errores o irregularidades cometidos por terceros en las operaciones realizadas con este. Que sin aportar fundamentaciones o justificaciones que permitan conocer las razones por las cuales BIOSALUD resultaría responsable por las actuaciones de terceros, ni precisar las normas en las que puedan sustentarse tales afirmaciones, los jueces concluyeron que se ha vulnerado la garantía de motivación prevista en el artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución. Que verificaron que, de acuerdo con la sentencia 1158-17-EP/21, se configura el vicio de deficiente motivación debido a la inexistencia de fundamentación normativa que justifique que la Administración Tributaria pueda hacer responsable al sujeto pasivo por las omisiones tributarias de sus proveedores. Que los jueces indicaron que la Administración

Tributaria no puede desconocer las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo en los años 2015, 2016 y 2017 y que estas sean vinculantes bajo el único argumento de que la Administración no ejerció su facultad determinadora dentro de los plazos de caducidad. Que concluyeron que también se configura el vicio de deficiencia motivacional por apariencia, al existir una contradicción entre la premisa utilizada para determinar los comparables y la conclusión de excluir al propio sujeto pasivo. Que los jueces fueron claros y enfáticos en que el acto de determinación analizado en este juicio incumple con el criterio rector para verificar el estándar de motivación establecido por la Corte Constitucional en la sentencia 1158-17-EP/21, lo que provocó su nulidad, así como la de la Resolución que lo confirmó. En lo referente a la errónea interpretación del art. 23 de Ley de Régimen-Tributario Interno. Que el SRI ha fundamentado la existencia de una errónea interpretación de esta norma, argumentando que, de haberse realizado una interpretación adecuada, se habría verificado el cumplimiento de los presupuestos establecidos para efectuar una determinación presuntiva. Que en la sentencia no consta ninguna interpretación del art. 23 de la LRTI, ya que lo único que consta son las transcripciones de partes de la demanda y partes de la contestación referentes a dicho artículo 23. Que es evidente que la norma cuya infracción se alega no consta en la sentencia recurrida. Que en su lugar, la norma aplicada fue el art. 25 de la LRTI, y no aquella que supuestamente se habría vulnerado. Que en el recurso, se hace referencia al considerando del numeral 7.6.5 de la sentencia; sin embargo, al verificar dicho considerando, se advierte que este consta en la sentencia como una referencia a la demanda presentada por BIOSALUD, y no como parte de las consideraciones del Tribunal. Que el SRI concluye que, de haberse interpretado de manera distinta el art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el resultado habría sido diferente, al considerar su aplicación en conjunto con los arts. 24 y 25 de la misma ley. Que no obstante, en su argumentación no se analiza el alcance ni la trascendencia del supuesto vicio en la decisión. Que el Tribunal concluyó que el antecedente del acto impugnado no cuenta con los requisitos establecidos en la sentencia emitida por la Corte Constitucional sobre la motivación, por lo cual declara su nulidad así como la del acto que lo ratifica. Que solicita que se declare improcedente el recurso de casación planteado.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, incurre en la errónea interpretación de los arts. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 76 numeral 7 literal l) de la

Constitución de la República del Ecuador, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ª Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o autoº.

6.1.1 El caso 5 del art. 268 del COGEP se refiere a la violación directa de la Ley y tiene como limitante la revaloración de las pruebas, debiendo ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido.

6.1.2 Sobre la errónea interpretación Luis Armando Tolosa Villabona al respecto dice que: ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008 Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 361):

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

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

> ª Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 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 sin en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en

que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionadosº.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO.

ª Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;

b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios

inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;

2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;

3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;

4.- Cuentas bancarias no registradas; y,

5.- Incremento injustificado de patrimonio.

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para

el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley.

Las normas de la determinación presuntiva podrán ser aplicables en la emisión de liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resolución de aplicación de diferencias, por parte de la Administración Tributaria, exclusivamente en los casos en los que esta forma de determinación proceda de conformidad con el artículo 24 y 25 de esta Ley, y de forma motivada por la Administración Tributaria, precautelando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y su realidad económica. En el desarrollo del procedimiento administrativo se deberá garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, constitucionalmente establecidosº.

6.3. En virtud de que en la audiencia de casación, la parte recurrente a través de su procurador judicial, Ab. Luis Salas Erazo, desistió del cargo alegado en su escrito contentivo del recurso de casación referente a la errónea interpretación del art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por haberse dado cuenta que esa norma no fue aplicada en el fallo recurrido y que existió confusión al proponer ese vicio (como podrá constatarse del audio de dicha audiencia que forma parte del expediente casacional); esta Sala centrará su análisis exclusivamente en la errónea interpretación del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, para lo cual es pertinente detallar lo que establece el Tribunal de instancia al respecto:

ª 7.- MOTIVACIÓN: (¼). 7.6) Existiendo dentro de la controversia, cuestionamientos a la motivación, el Tribunal ha considerado pertinente, por las consecuencias que ello puede ocasionar, pronunciarse en primer lugar sobre el punto de la Litis correspondiente a analizar

si el Acta de Determinación No. 09202124901368630 confirmada por la resolución impugnada, se encuentra debidamente motivada, para lo cual se realiza el siguiente análisis.- 7.6.1) En la demanda, la parte actora ha cuestionado la motivación del Acta de Determinación No. 09202124901368630, por ello, el Tribunal tiene la obligación de analizar precisamente si el Acta de Determinación No. 09202124901368630 se encuentra debidamente motivada, puesto que el incumplimiento de esta garantía constitucional acarrearía su nulidad, así como de todos los actos ulteriores, sin que por lo mismo, la motivación de un acto posterior como la Resolución de Reclamo No. 109012022RREC263584, pueda subsanar la falta de motivación del acto primigenio, para lo cual se debe tener en cuenta lo siguiente: 7.6.1.1) El 09 de noviembre de 2021, el SRI emitió y notificó el Acta de Determinación No. 09202124901368630, contra la cual BIOSALUD S.A., presentó Reclamo Administrativo. 7.6.1.2) El 16 de mayo de 2022, el SRI emitió la Resolución No. 109012022RREC263584, notificada el mismo día, mediante la cual se atendió el Reclamo Administrativo No. 109012021661245; ratificando el Acta de Determinación No. 09202124901368630 por Impuesto a la Renta del año 2018. 7.6.1.3) Esta Resolución de Reclamo No.109012022RREC263584 constituye el acto impugnado en el presente proceso judicial, siendo éste Tribunal competente para realizar el control de legalidad sobre sus antecedentes de conformidad con el Art. 313 del COGEP. 7.6.2) Al respecto, el Art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, como parte de las garantías básicas para asegurar el debido proceso, garantiza que ªLas 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 nulos¼ º.- En términos similares el Art. 81 del Código Tributario conmina a que todos los actos administrativos sean debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho, lo que a su vez se encuentra ratificado por el Art. 103 numeral 2) ibídem que ordena que los actos determinativos de obligación tributaria se expedirán debidamente motivados; de esto se desprende que tanto por mandato constitucional como de las demás normas de menor jerarquía, en nuestro país se impuso el deber ineludible de motivar las resoluciones provenientes del poder público, de manera que la vulneración de esta garantía acarrea la nulidad del acto.- Cabe aclarar que motivación no es más que la

justificación de las razones jurídicas que sirvieron de base para la resolución de un determinado conflicto, las mismas que deben ser coherentes con los antecedentes del caso que se juzga, puesto que como nos enseña Ignacio Colomer Hernández en su obra ª La Motivación de las Sentencias: Sus Exigencias Constitucionales y Legalesº, Edit. Tirant Lo Blanch, Valencia España 2003, pág. 44, (¼).- Esto quiere decir que la motivación no puede estimarse cumplida con la simple transcripción de normas legales o con la mera explicación de por qué se adopta tal o cual decisión, sino debe ir precedida de una exposición de los argumentos jurídicos en los que se funda, justificando las razones por las que el hecho concreto que se juzga, se subsume en la norma en la que se sustenta la decisión, de tal manera que el interesado esté en condiciones de conocer las razones decisivas o el fundamento de las resoluciones que le afectan.- 7.6.3) En relación a la motivación, la Corte Constitucional del Ecuador, mediante sentencia No. 1158-17-EP/21, de fecha 20 de octubre de 2021, ha establecido algunas pautas y un criterio rector para el examen de un cargo de vulneración de la garantía de la motivación, (¼). 7.6.5) En el presente caso: 7.6.5.1) La parte actora respecto del Acta de Determinación No. 09202124901368630, señala que con fecha 23 de abril de 2019, BIOSALUD presentó su declaración original de Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal 2018, y con fecha 03 de julio de 2019, presentó una declaración sustitutiva. Que con fecha 16 de diciembre de 2020, el SRI notificó la Orden de Determinación No. DZ8-ASODETC20-00000053 por concepto de impuesto a la renta 2018. Que con fecha 20 de septiembre de 2021, mediante Oficio No. DZ8-ASOOFDC21-00000007, el SRI comunicó a BIOSALUD la realización de la determinación bajo la modalidad presuntiva, para luego, a los dos días, con fecha 22 de septiembre de 2021, dar lectura del Acta Borrador de Determinación Tributaria No. DZ8-ASOADBC21-00000051. Que con fecha 09 de noviembre de 2021, la Directora Zonal 8 del SRI emitió el Acta de Determinación No. 09202124901368630. (¼). 7.6.5.2) Por su parte, la autoridad demandada en este proceso, manifiesta que sobre la supuesta vulneración a la seguridad jurídica, al debido proceso, a la garantía de no confiscación y supuesta falta de motivación, señala que la Administración Tributaria, ha procedido de conformidad con la normativa correspondiente para emitir los actos administrativos. (¼). 7.6.6) De la revisión del Acta de Determinación No. 09202124901368630 (CD a fs. 55) por Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal 2018, consta que la administración tributaria cambió de determinación directa a presuntiva, y que en la determinación presuntiva aplicó el método coeficientes de estimación presuntiva de carácter

general, por ramas de actividad económica, descartando otros métodos, por lo que al analizar la motivación del Acta de Determinación se observa que: 7.6.6.1) En el apartado ª 3.6.3.6 Conclusión sobre el análisis de ingresosº, la autoridad tributaria señala que ª se establece que los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo BIOSALUD S.A. durante el período fiscal 2018 ascienden al valor de USD 8.645.205,06, que corresponde al valor declarado en el casillero 6001 de su declaración sustitutiva de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2018 presentada el 03 de julio de 2019 y que consta además en el Estado de Resultados presentado por el contribuyenteº y agrega que ª corresponden a ventas de mobiliarios médicos por 24.953,75, ventas de insumos médicos por USD 8.470.918,78, ventas de insumos de laboratorio por USD 148.992,00 y Otros ingresos por USD 340,53, rubros catalogados por el propio contribuyente como Ingresos de Actividades Ordinarias en su Estado de Resultados (ver Cuadro No. 9) y que se enmarca de acuerdo al artículo 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno como renta y consecuentemente como ingreso de fuente ecuatoriana para efectos de este impuestoº. Así también, consta en el apartado ª 3.6.4 Análisis de Costos y Gastosº que el sujeto pasivo consignó en el casillero 7999 como total costos y gastos la suma de USD 8.589.012,96. Consta además, en el apartado ª 3.6.4.2 Análisis de los principales proveedoresº la autoridad demandada señala que ª con el objetivo de verificar las compras, tomó el Anexo Transaccional Simplificado ± Reporte de Ventas (Compras de BIOSALUD S.A. en el 2018)º y agrega que ª según los anexos reportados por terceros - proveedores de BIOSALUD S.A., se encuentran concentrados en los proveedores: RAISMONEL S.A., AVIVIA PHARMA S.A. y DYMARLA S.A., la Administración Tributaria, procedió a revisar el estado tributario, societario y económico de estos proveedores, obteniendo los siguientes resultados: 2.-) Las tres compañías se encuentran, según el Registro Único de Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas, en estado Pasivo, así mismo y según la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, su estado societario es ª Cancelada Inscrita en el Registro Mercantilº. Luego agrega en el apartado ª 3.6.4.4 Egresos confirmados con información proporcionada por Instituciones Financierasº que ª se observaron irregularidades en los principales proveedores de BIOSALUD S.A. que fueron descritas en párrafos anterioresº. Siendo que estos argumentos han servido de fundamento para que el Servicio de Rentas Internas de inicio a la determinación presuntiva al sujeto pasivo, corresponde analizar su motivación. Al respecto, es necesario señalar que el sujeto pasivo BIOSALUD S.A., no está en la obligación de responder por las irregularidades señaladas a sus proveedores, ni por los incumplimientos

tributarios de terceros. Sobre este tema, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 66-2009 de fecha 3 de abril de 2009, dentro del recurso 127-2007, ha señalado que respecto del gasto declarado por el sujeto pasivo no es dable ª que pueda atribuirse al contribuyente obligaciones no previstas por la ley respecto de terceros, ni constituirlo en fiscalizador de las actividades u omisiones de aquelloº. Por lo tanto, respecto de esta fundamentación utilizada por la autoridad tributaria en el Acta de Determinación No. 09202124901368630 se verifica la vulneración a la garantía de motivación prevista el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución, que conforme la jurisprudencia vinculante de la sentencia No. 1158-17-EP/21, de fecha 20 de octubre de 2021, de la Corte Constitucional, exige un grado de desarrollo argumentativo razonablemente exigible para que se pueda dar por suficiente la fundamentación normativa o la fundamentación fáctica de una argumentación jurídica. En el presente caso, se configura el vicio de deficiente motivación por inexistencia de fundamentación normativa que justifique que la administración tributaria pueda hacer responsable al sujeto pasivo de las omisiones tributarias de sus proveedores, para fundamentar el inicio de una determinación presuntiva.7.6.6.2) Que en el apartado ª3.6.5.1 Metodología para la determinación presuntiva de la base imponibleº del Acta de Determinación, consta que la administración tributaria transcribe el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece ª Criterios generales para la determinación presuntiva.- Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicioº y señala que ª Los criterios anteriormente mencionados para estimación de la base imponible de forma presuntiva, constituyen un detalle meramente enunciativo y su empleo podrá realizarse de manera individual o de forma combinada. También se debe considerar que la aplicación de los criterios mencionados anteriormente dependerá de la actividad económica que desarrolle, sector, factores internos y externos de cada sujeto pasivo. Es importante señalar que los criterios citados son mecanismos que permiten la estimación de la base imponible y su selección dependerá de los elementos de presunción con los que se cuente dentro del proceso de determinación, recalcando que los mismos no son excluyentes entre sí,

ni presentan una lista con orden de prelación o descarteº; sin embargo, del Acta de Determinación se observa que la administración tributaria no actúa según su propia interpretación de la norma, pues precisamente ha analizado estos criterios en orden de prelación y descarte, conforme se evidencia en el apartado ª3.6.5.1.2 El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contableº en el cual la autoridad tributaria señala que ªno es posible obtener el margen de utilidad bruta (ni el margen de utilidad neta) del sujeto pasivo correspondiente al año 2018, debido a que la información recabada a través de terceros no permite corroborar los costos y gastos incurridos por el sujeto pasivo en el ejercicio económico antes mencionadoº, verificándose con ello, conforme la jurisprudencia vinculante de la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, el vicio de deficiente motivación por inexistencia de fundamentación normativa que justifique que la administración tributaria pueda hacer responsable al sujeto pasivo de las omisiones tributarias de sus proveedores. 7.6.6.3) Así también, en el apartado ª3.6.5.1.3. Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similaresº la autoridad demandada indica respecto del método ª3.6.5.1.3.1. Del propio sujeto pasivoº que ªeste método no puede ser considerado como válido, toda vez que no se tiene documentación soporte que evidencie que los datos consignados por el sujeto pasivo en sus declaraciones de Impuesto a la Renta son reales y reflejan las operaciones reales de la compañía, debido a los siguientes factores: La Administración Tributaria no ha ejercido su facultad determinadora a la declaraciones de Impuesto a la Renta de los años 2015, 2016 y 2017, mediante los cuales se haya establecido los montos reales respecto a sus operaciones económicas de dichos añosº. Siendo que este argumento ha servido de fundamento para que el Servicio de Rentas Internas descarte este método, corresponde analizar su motivación. Al respecto, el Art. 94 del Código Tributario vigente a la época de las declaraciones de los referidos ejercicios fiscales 2015, 2016 y 2017, facultaba a la Administración Tributaria a ejercer la facultad determinadora dentro de los tres años posteriores a la declaración. Por lo tanto, al no haberse ejercido la facultad determinadora por parte del Servicio de Rentas Internas, debe estarse a lo establecido en el Art. 89 del Código Tributario por el cual la declaración del sujeto pasivo es definitiva y

vinculante para el sujeto pasivo. En consecuencia, la autoridad tributaria no puede desconocer que las declaraciones del sujeto pasivo de los años 2015, 2016 y 2017 sean vinculantes, argumentando únicamente la omisión de no haber ejercido su facultad determinadora dentro de los plazos de caducidad. Por lo expuesto, se verifica, conforme la jurisprudencia vinculante de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, el vicio de deficiente motivación por apariencia en la modalidad de incongruencia frente al derecho, por cuanto no se ha contestado la cuestión jurídica que, a falta de determinación tributaria por el sujeto activo, debe estarse definitivamente a lo declarado por el sujeto pasivo, conforme los Arts. 89 y 94 del Código Tributario. 7.6.6.4) Además, en el mismo apartado ª3.6.5.1.3.º, respecto del método ª3.6.5.1.3.2. De otros sujetos pasivos en análoga situaciónº, la autoridad tributaria indica que ªse obtuvo 05 sociedades, las cuales constituyen el ªuniversoº de empresas que tienen similares características generales que BIOSALUD S.A., tales sociedades se detallan a continuación: OMNIMED S.A. CORPMEDEC S.A. MAGNAMEDICAL S.A. MEDICA ECUADOR EQUIPOS E INSUMOS MEDICOS MEDECU C.A. MEDICALPLUS S.A.º, Luego, agrega que ªla distribución total de costos y gastos declarada por BIOSALUD S.A. (compañía No. 1) solo es uniforme entre las compañías No. 3 (CORPMEDEC S.A.) y No. 6 (MEDICALPLUS S.A.), al igual que en el caso de los ingresos. Sin embargo, al analizar la proporción correspondiente al costo de venta, en relación con el total de costos y gastos, así como el margen de utilidad bruta de estas dos compañías, la única que guarda relación con Biosalud S.A., es Corpmedec S.A., tal como se puede observar en el siguiente cuadroº, en donde indica en el ªCuadro No. 8.10 Margen de utilidad bruta y relación de costo de ventas con total de costos y gastosº, que ªla proporción del costo de venta frente al total de costos y gastos declarado por BIOSALUD S.A. es de 67.18% muy similar al de CORPMEDEC S.A., quien tiene una proporción 65,62%, sin embargo, tal como se señaló en el numeral 3.6.4.4 de la presente Acta de Determinación, el costo de venta del sujeto pasivo BIOSALUD S.A. constituye un rubro incierto debido a la poca información que pudo ser recabada por parte de tercerosº, concluyendo que ªpor este motivo, para obtener una muestra de empresas comparables, no se considera procedente tomar como referencia los datos de los costos declarados por el sujeto pasivo en determinaciónº. Siendo que este argumento ha servido de fundamento para que el Servicio de Rentas Internas descarte este método, corresponde analizar su motivación. Al respecto, se observa que si bien, la Administración se encuentra realizando una determinación presuntiva considerando las utilidades de otros sujetos pasivos

en análoga situación; aun cuando consta de su propio análisis que existen empresas comparables con la actividad de la compañía actora, descarta la comparabilidad al realizar simultáneamente una determinación directa respecto del costo de venta de BIOSALUD S.A., configurando una contradicción entre la premisa utilizada para aplicar el criterio de las utilidades de otros sujetos pasivos en análoga situación, al afirmar que existen comparables porque ª se obtuvo 05 sociedades, las cuales constituyen el ª universoº de empresas que tienen similares características generales que BIOSALUD S.A.º, para luego excluir de dicha comparabilidad al propio sujeto pasivo determinado, desconociendo su costo de venta. Por lo expuesto, se verifica, conforme la jurisprudencia vinculante de la sentencia constitucional No. 1158-17-EP/21, el vicio de deficiente motivación por apariencia en la modalidad de incoherencia lógica por existir contradicción entre la premisa utilizada para determinar los comparables y la conclusión de excluir al propio sujeto pasivo. 7.6.6.5) Finalmente, en el apartado ª 3.6.5.2 Conclusión del análisis realizado a los numerales del 1 al 7 del Art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Internoº, la autoridad tributaria concluye que ª no se pudo presumir de manera confiable la utilidad neta y por consiguiente la base imponible del impuesto a la renta del sujeto pasivo BIOSALUD S.A.º razón por la cual, procede en el apartado ª 3.6.5.3 Determinación presuntiva por coeficientes de conformidad con el Art. 25 de la Ley de Régimen Tributario Internoº procede a realizar ª una determinación presuntiva por coeficientesº según las ramas de actividad para el ejercicio fiscal 2018 dispuestos mediante Resolución No. NAC-DGERCGC19-00000002 del 18 de enero de 2019, publicada en el R.O.S. No. 422 del 6 de febrero de 2019; y según el código de actividad de ª Venta al por mayor de maquinarias, equipos y materialesº; sin embargo, como quedó evidenciado, la autoridad tributaria arribó a este método previsto en el artículo 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ª cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económicaº, sobre la base de una argumentación viciada según lo desarrollado en los apartados anteriores. Al respecto, el Art. 68 del Código Tributario define a la determinación como ª el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del

tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinaciónº, facultad cuyo ejercicio supone la realización de un conjunto de actos reglados que se deben desarrollar bajo el rigor del ordenamiento jurídico, estando, por ende, sujetos a control, tanto de su procedibilidad como de su legalidad, por no ser, bajo ninguna perspectiva, un derecho de acción discrecional, sino que obedece a un procedimiento legal que busca confrontar objetivamente la información contenida en la determinación efectuada por el contribuyente, a través de su declaración -la cual se presume veraz- para comprobar la correcta aplicación de las normas constitucionales, legales, reglamentarias y contables a las que se somete el régimen jurídico tributario, debiendo generar el procedimiento, certidumbre y seguridad sobre los resultados que arroje, por cuanto ª La obligación tributaria es de derecho y no de poder. Ello significa que, al originarse en la ley, la parte acreedora, la administración, y deudora el sujeto pasivo, se encuentran en pie de igualdadº (José Vicente Troya Jaramillo, Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2014, p. 146.) 7.7) Conforme lo analizado, resulta claro que el acto administrativo de determinación tributaria consistente en el Acta de Determinación No. 09202124901368630 incumple el criterio rector para verificar el estándar motivacional establecido por la Corte Constitucional mediante Sentencia No. 1158-17-EP/21, adoleciendo de deficiencia motivacional, provocando como consecuencia su nulidad conforme lo previsto por el artículo 76, numeral 7, literal l de la Constitución, por lo que este acto de determinación no podía ser ratificado por la resolución que atendió el reclamo; en consecuencia, el análisis hasta aquí realizado es suficiente para aceptar la pretensión de la parte accionante, siendo infructuoso analizar y resolver los otros puntos de la controversiaº. (el subrayado es de esta Sala de Casación).

6.4 De lo expuesto constan como hechos no controvertidos los siguiente: i) Que el 23 de abril de 2019, BIOSALUD presentó su declaración original de Impuesto a la Renta por el ejercicio fiscal 2018, y con fecha 03 de julio de 2019, presentó una declaración sustitutiva; ii) Que con fecha 16 de diciembre de 2020, el SRI notificó la Orden de Determinación No. DZ8-ASODETC20-00000053 por concepto de impuesto a la renta 2018; iii) Que con fecha 20 de septiembre de 2021, mediante Oficio No. DZ8-ASOOFDC21-00000007, el SRI comunicó a BIOSALUD la realización de la determinación bajo la modalidad presuntiva; iv) Que con fecha 09 de noviembre de 2021, la Directora Zonal 8 del SRI emitió y notificó el Acta de

Determinación No. 09202124901368630; v) Que la compañía contra el acta de determinación mencionada presentó el reclamo administrativo, y el 16 de mayo de 2022, el SRI emitió y notificó la Resolución No. 109012022RREC263584, ratificando el Acta de Determinación No. 09202124901368630 por Impuesto a la Renta del año 2018; vi) Que en el Acta de Determinación No. 09202124901368630 por Impuesto a la Renta del Ejercicio Fiscal 2018, consta que la administración tributaria cambió de determinación directa a presuntiva, y que en la determinación presuntiva aplicó el método coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, descartando otros métodos; vii) Que el acto administrativo de determinación tributaria consistente en el Acta de Determinación No. 09202124901368630 incumple el criterio rector para verificar el estándar motivacional establecido por la Corte Constitucional mediante Sentencia No. 1158-17-EP/21, adoleciendo de deficiencia motivacional, provocando como consecuencia su nulidad conforme lo previsto por el artículo 76, numeral 7, literal l de la Constitución, por lo que este acto de determinación no podía ser ratificado por la resolución que atendió el reclamo; en consecuencia, el análisis hasta aquí realizado es suficiente para aceptar la pretensión de la parte accionante, siendo infructuoso analizar y resolver los otros puntos de la controversia.

6.5 En virtud de que uno de los objetos de la controversia acordado conjuntamente por las partes procesales fue de ª Establecer si el acta de determinación confirmada por la resolución impugnada en esta causa, adolece de nulidad por falta de motivaciónº; se observa que el Tribunal con sentido común, inicia su análisis sobre la motivación, por los posibles efectos que esto podría generar, y en ese contexto establece la normativa constitucional y legal que se refieren a la motivación y sus consecuencias, entre estas, el art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución; además de precisar doctrina y jurisprudencia constitucional para dicho tema.

6.6 Considerando la parte pertinente del fallo de instancia, transcrita en el numeral 6.3 que antecede, y, los hechos probados contemplados en el numeral 6.4 anterior, es claro que el Tribunal A quo llegó -después de analizar hechos y derecho-, a la conclusión de que el Acta de Determinación, antecedente de la resolución impugnada (reclamo administrativo) no se encontraba motivada, y en virtud de aquello, no continuaron con el análisis de los demás puntos del objeto de la controversia, justamente por los efectos legales señalados en el art. 76.7 l) de la Constitución, norma reprochada como ª erróneamente interpretadaº en el recurso de casación.

Al respecto, siendo el hecho probado la existencia de falta de motivación, es coherente y adecuado que los juzgadores hayan aplicado el art. 76.7 l) de la Carta Magna, pues éste regula justamente la obligación de motivar los actos y los efectos de no hacerlo. Ahora bien, siendo esto claro, corresponde analizar si esa norma tiene un alcance diferente al que se comprende de su tenor literal, pues el recurrente se encuentra conforme en que esa norma haya sido utilizada por los juzgadores para llegar a una conclusión, pero con un alcance distinto.

Al atender el contenido del recurso de casación, particularmente la fundamentación respecto a la errónea interpretación de esa norma constitucional, es claro que el casacionista infiere que dicha norma no debía aplicarse, porque a su entender el acta de determinación si está motivada y afirma que los juzgadores de instancia sí comprendieron su contenido, no pudiendo concluir en que no contenía motivación -por estar en desacuerdo con el análisis-.

Esta Sala precisa por un lado, que al invocar la errónea interpretación el casacionista se encuentra conforme en que se haya aplicado dicha norma, pero en este punto la pregunta sería ¿cuál es la correcta interpretación de una norma que señala expresamente que la falta de motivación genera nulidad del acto?. El alcance es claro y puntual, si se concluye que existió falta de motivación, entonces hay un solo efecto, y, la norma no precisa excepciones o posibilidad de que dicho contenido expreso sea aplicado con un alcance distinto a su tenor literal, por ello para el caso concreto, considerando además que el hecho probado (que no se puede alterar en casación) es la falta de motivación, se evidencia que el Tribunal A quo entendió el sentido de la norma en su ÚNICO alcance, consecuentemente no se configura la errónea interpretación alegada.

7. Decisión

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

7.2. No casar la sentencia de 13 de diciembre del 2023, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2022-00387.

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

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

7.5. Sin costas.

7.6 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el vicio de errónea interpretación del art. 76 numeral 7 literal l) de la Constitución, al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP; pues uno de los hechos probados es la existencia de falta de motivación en el acta de determinación, consecuentemente la norma llamada a regular dicha situación y sus efectos de conformidad con su tenor literal es el art. 76.7 l) de la Constitución, no existiendo en ésta un alcance distinto a su contenido que es claro y preciso.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

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

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
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

ML/AM

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

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

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