

# REGISTRO OFICIAL<sup>®</sup>

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE  
**JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y  
JUSTICIA INDÍGENA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**SALA ESPECIALIZADA  
DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,  
JUICIOS Y AUTOS**

**AÑO 2018:**

**J09501-2018-00107, J17501-2011-0006,  
J09501-2018-00152, J09501-2018-00126,  
J17510-2018-00385, J18803-2019-00001,  
J17510-2018-00307, J09503-2014-0130,  
J17510-2018-00361**



Juicio No. 09501-2018-00107

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

**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 17 de septiembre del 2021, las 11h43. **VISTOS:** Por una parte, el señor Fernando Velasteguí Cabezas en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la compañía GUAYATUNA S.A. junto con su abogada patrocinadora María del Carmen Rugel Armendáriz; y, por otra parte, la abogada Verónica Andrea Zambrano Arboleda, como abogada patrocinadora debidamente designada del economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interponen recursos de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 15 de junio de 2018, las 16h17, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00107.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver los recursos de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 15 de junio de 2018, las 16h17, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00107, en fallo de mayoría, resolvió declarar parcialmente con lugar la demanda, debiendo modificarse en la determinación únicamente lo que se señala en el literal c del numeral 7.6 de la sentencia. Se dispuso también, conforme al artículo 324 del COGEP, que la caución (garantía bancaria que obra a fojas 504 y vuelta) sea aplicada a la obligación tributaria modificada conforme lo dispuesto en la sentencia.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Las partes procesales interponen sendos recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 15 de junio de 2018, las 16h17,

dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00107, mismos que fueron calificados en auto de 25 de julio de 2018, las 9h08, en los términos de los artículos 266 y 269 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver estos recursos.

**CUARTO: ADMISIÓN.-** Mediante auto de 9 de septiembre de 2020, las 10h25, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano en su calidad de Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por la compañía Guayatuna S.A., señalando que lo admite por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación de los artículos 3, 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas, artículo 39 del Código Civil, Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, artículo 94 del Código Tributario; y, por el vicio de errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En lo que se refiere al recurso presentado por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, mediante escrito de fecha 16 de septiembre de 2020, 10h43, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por la Autoridad Tributaria demandada, señalando que lo admite por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario y por errónea interpretación del artículo 247 del Código Tributario y del artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.

**QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** Corrido traslado con los recursos admitidos, el señor Marcelo Fernando Velasteguí Cabezas en su calidad de Gerente General y como tal, representante legal de la compañía Guayatuna S.A., da contestación al recurso interpuesto por el Servicio de Rentas Internas y solicita rechazarlo debido a que no cumple las exigencias establecidas en el artículo 267 del COGEP.

**SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa No. 09501-2018-00107(1), realizado el 21 de diciembre del 2020, las 15h49, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Fernando Cohn Zurita, Juez Nacional (E), Jueza Nacional y José Suing Nagua, Juez Nacional ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de

funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez actué en calidad de Juez Nacional (E) el Dr. Fernando Cohn Zurita.

**SÉPTIMO: EXCUSA.-** El Dr. Fernando Cohn Zurita presenta formal excusa al tener conocimiento previo de esta causa, por haber emitido voto salvado de la sentencia impugnada, por tal razón enmarca su accionar en lo dispuesto en el artículo 22 numeral 4 del Código Orgánico General de Procesos, por lo que la misma es admitida por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) y José Suing Nagua, Juez Nacional. Mediante Acta de sorteo de 10 de septiembre de 2021, las 10h51, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia designó como reemplazo del doctor Fernando Cohn Zurita al doctor Javier Cordero López, quien actuará en calidad de Juez Nacional (E) en la presente causa.

**OCTAVO: VALIDEZ PROCESAL.-** No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

**NOVENO: AUDIENCIA.-** Mediante providencia de 7 de septiembre del 2021, las 15h39, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día 13 de septiembre del 2021, las 11h00, en la que participaron los abogados Juan Carlos Tarré Intriago y Francisco José Rites Avilés en calidad de procuradores judiciales de la compañía Guayatuna S.A. y la abogada Velyalline Romo Molestina, en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; suspendida la audiencia, la misma fue reanudada el 15 de septiembre a las 16h30 en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

**DÉCIMO: ERRORES ALEGADOS.-** La compañía Guayatuna S.A. considera que el fallo de mayoría emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 15 de junio de 2018, las 16h17, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00107, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 3, 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas, artículo 39 del Código Civil, Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, artículo 94 del Código Tributario; y, por el vicio de errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por su parte, el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas considera que el fallo de mayoría referido incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del COGEP, por el vicio de falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario y por el vicio de errónea interpretación del artículo 247 del Código Tributario y del artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.

**DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.-** Las normas que las recurrentes consideran infringidas son: **a) Artículo 3 de la Ley de Zonas Francas.-** *“Zona Franca es el área del territorio nacional delimitada y autorizada por el Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo, sujeta a los regímenes de carácter especial determinados en esta Ley, en materias de comercio exterior, aduanera, tributaria, cambiaria, financiera, de tratamiento de capitales y laboral, en la que los usuarios debidamente autorizados se dedican a la producción y comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional o a la prestación de servicios turísticos, educativos y hospitalarios.”* **b) Artículo 41 de la Ley de Zonas Francas.-** *“Las empresas administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.”* **c) Artículo 66 de la Ley de Zonas Francas.-** *“Las normas de esta Ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualesquiera otras, sea de carácter general o especial, que se opongan a ellas; y, no podrán ser modificadas o derogadas por otras leyes, sino por aquellas que expresamente se dicten para tal fin.”* **d) Artículo 39 del Código Civil.-** *“La ley especial anterior no se deroga por la general posterior, si no se expresa.”* **e) Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción,**

**Comercio e Inversiones.-** *“Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continuarán en operación bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su concesión. No obstante, las empresas administradoras y usuarias de las actuales zonas francas deberán sujetarse administrativa y operativamente a las disposiciones del presente Código.”*

**f) Artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.-** *“Legitimidad y ejecutoriedad.- Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y, de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.”*

**g) Artículo 94 del Código Tributario.-** *“Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;”*

**h) Artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-** *“Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1/4.”*

**i) Artículo 82 del Código Tributario.-** *“Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.”*

**j) Artículo 247 del Código Tributario.-** *“Suspensión y medidas cautelares.- La presentación de la demanda contencioso - tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por consiguiente, no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado. Sin embargo, a solicitud de la administración tributaria respectiva, del funcionario executor o de sus procuradores, la sala del tribunal que conozca de la causa podrá ordenar como medidas precautelatorias las previstas en el artículo 164, en los casos y con los requisitos señalados en la misma norma.”*

**k) Artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos.-** *“Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario. Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”*

**DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL**

**CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS:** *“ 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.”<sup>1</sup>.*

**DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DE LA EMPRESA ACTORA POR LOS VICIOS ACUSADOS.-**

A.- La compañía recurrente a efectos de fundamentar su recurso de casación respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 41 de la Ley de Zonas Francas afirma que GUAYATUNA S.A. se encontraba exonerada del pago de impuesto a la renta por el ejercicio fiscal 2012, en su calidad de usuaria de la Zona Franca de Posorja, de acuerdo a lo previsto en el Art. 41 ibídem. Señala que la norma antes referida permite concluir que la aplicación de exoneraciones impositivas concretas de fuente legal (como lo es la exoneración de impuesto a la renta) y la estabilidad de las condiciones vigentes al tiempo de la autorización, durante todo el plazo legal correspondiente, resultan aspectos consustanciales inherentes a las zonas francas. El <sup>a</sup> régimen especial<sup>o</sup> constituido por la exoneración tributaria, corresponde a la esencia de la zona franca, de modo que sin tal régimen impositivo de excepción no existiría zona franca. De ocurrir la eliminación o modificación del beneficio otorgado al amparo de la norma jurídica, se provocaría el menoscabo de la autorización estatal y la consiguiente desnaturalización de la zona franca, con directa afectación al principio de seguridad jurídica y a la garantía de estabilidad normativa. La recurrente aclara que en la resolución administrativa del SRI que fue impugnada se declaró que dicha exoneración no sería aplicable a GUAYATUNA S.A. y que así se habría violado el Art. 41 antes mencionado, pues la exoneración del pago de impuesto a la renta que beneficia a usuarios y administradores de zonas francas no se encuentra condicionada a ninguna fecha en particular, u a otro requisito que no esté previsto en la propia Ley de Zonas Francas. Continúa señalando la recurrente que durante el proceso se demostró que en Registro Oficial No. 446 de fecha 15 de octubre del 2008, se publicó la Resolución No. 2008-22, emitida por el Consejo Nacional de Zonas Francas CONAZOFRA, donde se resolvió registrar la calificación de la empresa GUAYATUNA S.A., como usuaria de la Zona Franca de Posorja. A pesar de todo esto, en la sentencia de mayoría solamente se menciona la existencia de normas incluidas en la Ley de Zonas Francas relativas a la exoneración de impuesto a la renta, pero finalmente se resuelve que dichas

---

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

normas no son aplicables pues supuestamente prevalecería sobre ella el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado en 1999. Señala la compañía recurrente que para demostrar que es determinante la falta de aplicación del Art. 41 de la Ley de Zonas Francas en la sentencia de mayoría, hay que referirse al voto salvado emitido por el Dr. Fernando Cohn Zurita, quien respecto de esta norma ha señalado que el beneficio seguiría vigente. Afirma que el Juez Dr. Fernando Cohn Zurita ha aplicado el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas, y ha llegado a la conclusión de que el beneficio concedido a GUAYATUNA S.A. de exoneración del impuesto a la renta en el ejercicio 2012 se mantuvo vigente, ocasionado con ello una decisión diametralmente opuesta a la de la sentencia de mayoría. Si los señores jueces que dictaron la sentencia de mayoría recurrida hubiesen aplicado el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas en la especie, tendrían que haber concluido que existiendo en el año 2012 una exoneración de impuesto a la renta que beneficia a usuarios y administradores de zonas francas, y siendo GUAYATUNA S.A. usuaria de la Zona Franca de Posorja, tendría que haberse respetado dicha exoneración, en lugar de convalidar la pretensión del SRI que persigue imponer a GUAYATUNA el pago de impuesto a la renta del año 2012 más intereses y recargos. Continúa señalando la compañía recurrente que en el voto salvado con claridad meridiana se deja claro que la Ley de Zonas Francas estuvo en plena vigencia con posterioridad al advenimiento de la Ley de Equidad Tributaria del año 2007, y por tanto, que se encontraba vigente cuando GUAYATUNA S.A. obtuvo su calificación como usuario de la Zona Franca de Posorja. Finalmente, señala algunas consideraciones que aparecen en el voto salvado, donde se reflejan las consecuencias adversas al ordenamiento jurídico derivadas de la falta de aplicación del Art. 41 de la Ley de Zonas Francas, esperando que en la especie se reconozca que en la sentencia de mayoría se ha inaplicado, sin fundamento válido, el Art. 41 referido.

**B.-** En lo que se refiere a la errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, la compañía recurrente expone en su recurso que en el numeral 7.5, literal a) la sentencia de mayoría se considera que la reforma al Art. 9 de la LRTI introducida mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas publicada en el Registro Oficial 181 suplemento de 30 de abril de 1999, tenía vigencia a partir del 1 de enero del año 2000; lo cual ciertamente constituye un error interpretativo del Tribunal ya que dicha reforma empezó a regir el 1 de mayo de 1999. Como antecedente, señala que hay que recordar que en la fecha en que se dictó esa norma (30 de abril de 1999), ninguna de las disposiciones previstas en el Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno (referentes al impuesto a la renta) era aplicable, pues previamente desde el 1 de diciembre de 1998 el Legislador había creado el llamado Impuesto a la Circulación de Capitales en reemplazo del impuesto a la renta. Por eso, el 30 de abril de 1999 el legislador que dictó la Ley para la Reforma a las

Finanzas Públicas decidió que, excepcionalmente, el año 1999 se dividiría en dos ejercicios fiscales:

a) El primero, comprendido entre el 1 de enero y el 30 de abril de 1999 donde no se aplicaba a la generalidad de sujetos pasivos ninguna de las disposiciones del Título Primero de la LRTI; b) El segundo, comprendido entre el 1 de mayo y el 31 de diciembre de 1999, donde se reinstauró el impuesto a la renta para todos los sujetos pasivos, quienes en esas fechas debían aplicar todas las disposiciones de la LRTI. Como consecuencia de esta división del año en dos períodos fiscales, la Disposición Transitoria Quinta de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas introdujo una excepción a la regla de vigencia anual de las leyes sobre impuesto a la renta prevista en el Código Tributario, y por ello, a diferencia de lo sostenido en la sentencia de mayoría, la reforma al Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno introducida por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas no entró en vigencia el 1 de enero de 2000, sino el 01 de mayo de 1999. Aclarado este primer error interpretativo, a continuación explica las razones por las que existe otro error interpretativo del Art. 9 de la LRTI que es determinante en la sentencia de mayoría impugnada. En resumen, la sentencia de mayoría interpreta que el Art. 9 de la LRTI prevalece sobre lo dispuesto en la Ley de Zonas Francas. Afirma que tal interpretación es errada por los siguientes motivos: La LRTI fue, desde su promulgación en 1989, y a pesar de la reforma de 1999, una ley general, mientras que la Ley de Zonas Francas fue siempre ley especial. Esto surge de la simple lectura de la LRTI donde en ningún momento se encuentra que dicha norma haya sido declarada por el legislador como especial. También surge esta distinción de la simple lectura de los Arts. 3 y 66 de la Ley de Zonas Francas, donde el legislador expresamente ha declarado que dicha ley es especial, y por tanto prevalece por sobre lo dispuesto en la LRTI. Señala que la sentencia, así como las sentencias de la Corte Nacional de Justicia en que se llega a la conclusión opuesta, no toman en cuenta que, de conformidad con el Art. 18 del Código Civil, cuando el tenor de la ley es claro, no debe intentar interpretarse su espíritu. Entonces, si el tenor de la Ley de Zonas Francas dice que ésta es una norma especial, y en la LRTI no aparece este calificativo, queda claro que el tenor de la ley favorece en aplicación del principio de jerarquía; la exoneración de impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas por sobre lo dispuesto en la LRTI. A continuación explica el principio de cronología, bajo el estricto marco de Derecho vigente en la República, y concretamente según lo previsto en el Art. 39 del Código Civil. La Ley de Zonas Francas de 1991 es ley especial anterior frente a la reforma introducida en el año 1999 al Art. 9 de la LRTI. En consecuencia, dicha reforma de 1999, incorporada en una ley general, no deroga la exoneración prevista en la Ley de Zonas Francas de 1991, porque en ninguna parte de la reforma de 1999 se ha mencionado <sup>a</sup> expresamente<sup>o</sup> que se haya derogado al Art. 41 de la Ley de Zonas Francas. Tanto la Ley de Zonas Francas como la LRTI y sus reformas introducidas en 1999 por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, provienen del órgano competente para dictar leyes. En consecuencia, no existe en las reformas de 1999 ningún atributo excluyente, basado en criterios de

competencia, que eleve a dichas reformas de la LRTI por sobre las disposiciones previstas en la Ley de Zonas Francas. Concluye señalando que en aplicación correcta de los principios interpretativos de jerarquía, cronológico y de competencia, resulta que la exoneración del impuesto a la Renta prevista en la Ley de Zonas Francas prevalece por sobre cualquier disposición en contrario contemplada en la LRTI. Señala que el voto salvado demuestra que es errada la interpretación de la sentencia de mayoría, sobre la relevancia de la modificación al Art. 9 de la LRTI introducida a partir del año 1999, pues el sentido del texto que reivindica la sentencia de mayoría ya se encontraba vigente, en esencia, desde la versión original del año 1989. Luego, el voto salvado ataca el corazón de la errada interpretación de la sentencia de mayoría pues, a contrario de lo resuelto en el voto salvado se rechaza la existencia de un régimen único de exoneraciones de impuesto a la renta que se encuentre contemplado en el Art. 9 de la LRTI, pues en el voto salvado se demuestra que es absolutamente errada la sentencia de mayoría, que se basa en la supuesta "taxatividad" de las exoneraciones contempladas en el Art. 9 de la LRTI, como sí éstas fuesen las únicas aplicables en materia de impuesto a la renta. Así, el voto salvado deja claro que existen varios casos en que el legislador claramente ha expresado su voluntad, por la cual, el Art. 9 de la LRTI no es la única norma que contiene exoneraciones en materia de impuesto a la renta. Por ello, el voto salvado aclara que es incorrecto sostener que el Art. 9 de la LRTI reformado en 1999 deja sin efecto a la exoneración contenida en el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas. La consecuencia de la correcta interpretación del Art. 9 de la LRTI no pudo ser otra que la aceptación total de la demanda planteada por GUAYATUNA S.A. y que se deje sin efecto la determinación tributaria practicada por el SRI por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2012, tal como consta en la parte resolutive del voto salvado.

C.- Respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 3 de la Ley de Zonas Francas, la recurrente argumenta que el legislador expresamente ha creado un régimen <sup>a</sup>especial<sup>o</sup> tributario aplicable a GUAYATUNA S.A., en su calidad de usuaria de la Zona Franca de Posorja, y dicho régimen contemplaba la exoneración de impuesto a la renta que fue desconocida por el SRI. Afirma que no obstante en la sentencia de mayoría, el Tribunal ha ignorado por completo la existencia de este <sup>a</sup>régimen especial tributario<sup>o</sup>, y por tanto, dejando de aplicar el Art. 3 de la Ley de Zonas Francas, concluyó que dicho régimen no debía aplicarse porque supuestamente prevalecía lo dispuesto en el Art. 9 de la LRTI; sin siquiera mencionar un motivo o razón por la cual no debía aplicarse el Art. 3 de la Ley de Zonas Francas. Afirma que si el Tribunal hubiera advertido que existe desde 1991 un régimen especial tributario, diferente del contenido en los numerales del Art. 9 de la LRTI, y que dicho régimen contenía una exoneración de impuesto a la renta que beneficiaba a GUAYATUNA

S.A. durante el ejercicio 2012, en la parte dispositiva de la sentencia necesariamente se hubiese tenido que reconocer que era inválida la resolución del SRI que dio origen a este juicio.

**D.-** En lo que se refiere a la falta de aplicación del artículo 66 de la Ley de Zonas Francas la compañía recurrente expone en su recurso la prevalencia o supremacía de la Ley de Zonas Francas por sobre lo que dispongan otras leyes, como la LRTI o/y sus reformas. Señala que en virtud del Art. 66 es obligatorio concluir que la exoneración de impuesto a la renta prevista en el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas prevalece por sobre cualquier disposición en contrario que podría pretender limitar dicha exoneración. Señala que gracias al Art. 66 de la Ley de Zonas Francas la modificación o derogatoria de la exención de impuesto a la renta que beneficia a las usuarias de una zona franca, solo podría efectuarse a través de una ley expresa para tal propósito, lo cual no acontece con el Art. 9 de la LRTI, porque éste último artículo ni modifica ni deroga expresamente al Art. 41 de la Ley de Zonas Francas. No obstante estos expesos mandatos, el Tribunal al dictar la sentencia de mayoría resuelve no aplicar la exoneración prevista en la Ley de Zonas Francas, aduciendo que sobre la misma prevalece el Art. 9 de la LRTI. Continúa señalando que en la sentencia se opta por una aplicación restrictiva y excluyente de los numerales del Art. 9 de la LRTI, que a juicio del Tribunal prevalecería por sobre las exoneraciones de impuesto a la renta establecidas en otras leyes, y vemos también que dicha interpretación es el resultado de haber pasado por alto lo que dispone el Art. 66 de la Ley de Zonas Francas. Afirma que si se hubiese aplicado el Art. 66 al caso, como la Ley de Zonas Francas es especial y prevalece por sobre otras leyes generales o especiales, entonces debía haberse aplicado el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas por sobre cualquier disposición contraria que pudiese estar contenida en los numerales del Art. 9 de la LRTI donde no se ha incluido una derogatoria <sup>a</sup> expresa<sup>o</sup> de la Ley de Zonas Francas.

**E.-** Sobre la falta de aplicación del artículo 39 del Código Civil la compañía recurrente manifiesta que el Tribunal ha decidido declarar que GUAYATUNA S.A. debe pagar impuesto a la renta del ejercicio 2012, valiéndose para el efecto de una errada interpretación de los distintos numerales del Art. 9 de la LRTI reformada en 1999, como si ésta norma de carácter general pudiese haber derogado al Art. 41 de la Ley de Zonas Francas, que es norma especial, y que fue publicada previamente, en el Registro Oficial No. 625 de 19 de febrero de 1991; es decir, casi 8 años antes de las citadas reformas. En tal sentido, se demuestra la falta de aplicación del Art. 39 del Código Civil porque de haber considerado esta norma, el Tribunal tendría que haber concluido que la Ley de Zonas Francas, que data de 1991, como norma especial, nunca pudo haber sido modificada ni derogada, ni expresa ni tácitamente por

las reformas a la LRTI realizadas 8 años después. Concluye señalando que esta inobservancia es determinante en la decisión de la causa pues en el numeral octavo de la sentencia de mayoría recurrida, los jueces han decidido que GUAYATUNA S.A. debe impuesto a la renta del año 2012 basándose de una norma general posterior (LRTI modificada en el año 1999), como si ésta pudiese prevalecer sobre la Ley de Zonas Francas, que es especial, y data de 1991.

**F.-** En lo que se refiere a la falta de aplicación de la Disposición Transitoria Tercera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, la compañía casacionista afirma que el Tribunal cita la Disposición Transitoria Tercera, pero decide no aplicarla. Señala que a diferencia de lo expresado por el Tribunal, la Disposición Transitoria Tercera claramente menciona que las condiciones aplicables a la Zona Franca de Posorja eran las vigentes al tiempo de su autorización, es decir, las condiciones imperantes al 13 de noviembre de 2003, fecha de publicación del Decreto Ejecutivo No. 1039. Afirma que en ese año no se había suprimido la exoneración de impuesto a la renta prevista en el Art. 41 de la Ley de Zonas Francas pues dicha exoneración solamente podía haber sido modificada <sup>a</sup>expresamente<sup>o</sup>, situación que no ocurrió con la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de 1999. Afirma que el Tribunal debía obligatoriamente aplicar la Disposición Transitoria Tercera y resolver que estando la exoneración de impuesto a la renta que favorece a las zonas francas vigente en el año 2003, entonces la Zona Franca de Posorja, que incluye a GUAYATUNA S.A. como usuaria de la misma, tenía derecho a gozar de dicha exoneración. El Tribunal en la sentencia de mayoría termina haciendo prevalecer a una disposición contenida en una ley ordinaria, como lo es el Art. 9 de la LRTI y sus reformas de 1999, por sobre lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera del COPCI, que es norma orgánica, llamada a prevalecer, en virtud de la prelación de normas contenida en el Art. 133 de la Constitución de la República. Que la Corte Constitucional ha decidido que la LRTI es apenas una ley ordinaria; por tanto, al Tribunal no le correspondía declarar, como lo ha hecho, que las disposiciones del Art. 9 de la LRTI hacen que sea inaplicable la Disposición Transitoria Tercera del COPCI. El Tribunal en la sentencia de mayoría debía haber observado la sentencia dictada por la Corte Constitucional y declarar que la Disposición Transitoria Tercera del COPCI, que garantiza el goce de la exoneración de impuesto a la renta a GUAYATUNA S.A. por el tiempo de duración de los beneficios otorgados a la Zona Franca de Posorja debía ser aplicada, por encima de cualquier disposición en contrario contenida en el Art. 9 de la LRTI reformado en 1999. En lugar de ello, el Tribunal ignora en la sentencia de mayoría el mandato contenido en la Disposición Transitoria que le obliga a considerar el régimen jurídico aplicable a la Zona Franca de Posorja en el año 2003, y considera que la Ley de Equidad Tributaria del año 2007 de alguna forma podría afectar el régimen jurídico tributario otorgado a dicha Zona Franca 4 años antes. Todo ello deviene en el

desconocimiento de la exoneración del pago de impuesto a la renta que marca la parte resolutive del fallo objeto del presente recurso. Al contrario, el voto salvado aplica efectivamente la Disposición Transitoria Tercera pues identifica la existencia de una derogatoria expresa en el año 2010 pero también identifica que la Disposición Transitoria Tercera contiene la expresa garantía de que tal derogatoria no podría afectar a empresas como GUAYATUNA S.A., que obtuvieron su condición de usuarias de zona franca con anterioridad al año 2010, por lo que, en virtud de tal Disposición Transitoria, la exoneración de impuesto a la renta que beneficia a la empresa actora, se extiende en el tiempo e incluye el año 2012. Concluye señalando que era fundamental aplicar la Disposición referida para fijar adecuadamente el Derecho aplicable al caso. El voto salvado lo hizo. La sentencia de mayoría por su parte decidió no aplicar la norma.

**G.-** Respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, ERJAFE, la compañía recurrente señala que había obtenido su calificación como usuaria de la Zona Franca de Posorja según consta en la Resolución de Registro No. 2008-22, emitida por el CONAZOFRA publicada en el Registro Oficial 446 de 15 de octubre de 2008. Dicha Resolución, en la parte pertinente, contiene el reconocimiento expreso por parte de la institución pública competente para controlar el régimen de zonas francas, respecto de la obtención por parte de Guayatuna S.A., de todos los beneficios contemplados en la Ley de la materia. Señala que la Resolución 2008-22 del CONAZOFRA es un acto administrativo y por tanto goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad previstas en el Art. 68 del ERJAFE, y por tanto <sup>a</sup> debía cumplirse<sup>o</sup> desde el 15 de octubre de 2008 en adelante, pues dentro del proceso se ha probado que durante el ejercicio fiscal 2012, la Resolución se encontraba vigente. Sin embargo de todo ello, en la sentencia de mayoría no se toma en cuenta las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que revisten a la Resolución ni se atiende al hecho de que la referida Resolución <sup>a</sup> debía ser cumplida por el estado Ecuatoriano pues no ha mediado ningún tipo de revocatoria de la misma. Afirma que si en la sentencia de mayoría el Tribunal hubiese aplicado el Art. 68 referido tendría que haber determinado que la Resolución No. 2008-22 es un acto administrativo vigente, sobre el que recaen las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, y por tal motivo, que el contenido íntegro de la Resolución <sup>a</sup> debía cumplirse<sup>o</sup> en todas sus partes, lo cual incluye el reconocimiento a favor de GUAYATUNA S.A., de todos los beneficios contemplados en la Ley de Zonas Francas.

**H.-** Finalmente, sobre la falta de aplicación del artículo 94 del Código Tributario, la casacionista señala en su recurso que la potestad del SRI para determinar el anticipo de impuesto a la renta del

ejercicio 2012 había caducado, toda vez que dicho anticipo fue determinado por la empresa cuando se presentó la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2011 (24 de abril de 2012); y entre esa fecha, y aquella en que el SRI notificó el Acta de Determinación No. 09201724900360855 (21 de abril de 2017), había transcurrido en exceso el plazo de 3 años contemplado para el ejercicio de la potestad determinadora del SRI. Señala que el referido artículo en ningún momento dice que el plazo de caducidad deba contarse desde la fecha de exigibilidad del tributo, y tampoco menciona que en los casos en que existan anticipos, el plazo de caducidad deba contarse desde la declaración anual subsiguiente. Precisa que el artículo 94 es clarísimo: si el monto de un tributo (en este caso el anticipo de impuesto a la renta del año 2012), fue <sup>a</sup>declarado<sup>o</sup> por GUAYATUNA S.A. el 24 de abril de 2012, el plazo de 3 años para que el SRI ejerza su facultad de control expiraba inexorablemente el 24 de abril de 2015. Por ello, la determinación practicada por la Administración Tributaria del anticipo correspondiente al año 2012 resulta extemporánea pues ha caducado su potestad determinativa. Afirma que, lamentablemente, en la sentencia de mayoría consta el siguiente razonamiento: *“7.7) En relación a considerar si el anticipo de impuesto a la renta del año 2012 fijado en la declaración de impuesto a la renta del año 2011, no puede ser determinado, al haber caducado la facultad determinadora respecto del referido ejercicio económico 2012, este Tribunal considera que el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno de ninguna manera considera como impuesto a la renta el del año en que se lo calcula, sino el del año al que corresponde. Si bien es cierto, en la declaración de impuesto a la renta del año 2011 se calcula el anticipo de impuesto a la renta del año 2012, ese anticipo corresponde al impuesto a la renta del año 2012, conforme al artículo 7 de la misma ley, por lo que no cabe siquiera entrar a analizar una supuesta caducidad de la determinación del ejercicio económico 2011.”*. Dos cuestiones destacan en lo resuelto en la sentencia de mayoría: 1. Se reconoce que el anticipo del impuesto a la renta del año 2012 fue calculado por GUAYATUNAS.A. en la declaración anual correspondiente al año 2011, que como hemos dicho, fue presentada el 24 de abril de 2012. 2. Se decide que no cabe siquiera analizar una supuesta caducidad de la determinación por parte del SRI de dicho anticipo, a pesar de haber sido expresamente alegada por la empresa. Para llegar a esa conclusión, el Tribunal cita dos normas. El Art. 41 de la LRTI que es la norma que contiene las reglas de cálculo del anticipo de impuesto a la renta. De esta norma no se infiere ningún cambio que haya introducido el legislador sobre la forma de calcular el plazo de caducidad de un impuesto, pues la caducidad es una institución enteramente regulada por el Art. 94 del Código Tributario, que la sentencia de mayoría ni siquiera entra a analizar. En materia de impuesto a la renta, la obligación es <sup>a</sup>declarada<sup>o</sup> por los contribuyentes en dos momentos: 1. Por un lado, el anticipo de impuesto a la renta es declarado hasta el mes de abril del ejercicio fiscal en curso, según lo expresamente previsto en el Art. 76 del Reglamento a la LRTI. En la especie, el anticipo de impuesto a la renta del año 2012 fue declarado por GUAYATUNA S.A. el 24 de abril del mismo 2012. 2. Por

otro lado, el impuesto anual correspondiente al ejercicio fiscal 2012 es declarado hasta el mes de abril del siguiente ejercicio fiscal. (Hasta el mes de abril del año 2013). Señala que la caducidad de la potestad determinativa del SRI debe contarse, para el caso del anticipo de impuesto a la renta, desde que éste fue declarado (24 de abril de 2012). La mejor demostración sobre esta forma de calcular el plazo de caducidad que tiene la Administración Tributaria radica en que el propio SRI normalmente ejerce actos determinativos (Oficios de Corrección del Cálculo de Anticipo de Impuesto a la Renta o Liquidaciones de Anticipo de Impuesto a la Renta), dentro del propio ejercicio fiscal en que estos anticipos deben ser pagados, para asegurar el pago completo y oportuno de los mismos. (Ej: El SRI notificó a varios contribuyentes Oficios de Corrección del Cálculo de Anticipo del año 2012, dentro del propio año 2012, antes de que se presentara la declaración anual de impuesto a la renta del año 2012), y estos actos demuestran que la Administración puede efectivamente ejercer tal potestad durante el ejercicio fiscal en curso, sin esperar para ello a que se presente la declaración anual de impuesto a la renta durante el mes de abril del año siguiente. Señala que el Tribunal no ha analizado detenidamente la alegación de la parte actora. Por un lado es perfectamente posible que el SRI pueda ejercer actos de control (Oficios de Corrección de Cálculo de Anticipo de Impuesto a la Renta o Liquidaciones de Anticipo de Impuesto a la Renta), durante el ejercicio fiscal en que dichos anticipos deben ser pagados, pero el plazo de caducidad respectivo solo inicia a partir de la declaración anual que se presenta durante el año siguiente, tendríamos que el SRI finalmente podría ejercer actos determinativos con respecto a dicho anticipo en un período superior al de 3 años establecido en el Art. 94 del Código Tributario. Respecto del anticipo de impuesto a la renta del año 2012, GUAYATUNA S.A. cita un ejemplo y señala que declaró el valor que le correspondía por dicho concepto el 24 de abril de 2012. El Tribunal no repara en que desde esa fecha y hasta la fecha de presentación de la declaración anual presentada el 24 de abril de 2013 transcurrió un año, durante el cual el SRI podría perfectamente haber ejercido su facultad determinadora de dicho anticipo (Mediante Oficios de Corrección de Cálculo de Anticipo de Impuesto a la Renta o Liquidaciones de Anticipo de Impuesto a la Renta), como lo ha hecho en infinidad de otros casos, con otros contribuyentes. Afirma que el Tribunal, haciendo caso omiso a tal posibilidad, considera que el plazo de caducidad para determinar dicho anticipo solamente empieza a correr desde el 24 de abril de 2013. En los hechos, lo que ha resuelto el Tribunal implica que, sin norma que lo sustente, se ha otorgado al SRI un plazo de caducidad de 4 años, contados desde que un contribuyente calcula el anticipo de impuesto a la renta de un ejercicio, para poder determinar si dicho valor es acorde con la pretensión recaudatoria de la Administración Tributaria. Este plazo iniciaría cuando el contribuyente determina el valor de dicho anticipo durante el ejercicio fiscal en curso (En el caso: iniciaría el 24 de abril de 2012, pues el SRI podría haber emitido Oficios de Corrección del Cálculo de dicho Anticipo o Liquidaciones de Anticipo de Impuesto a la Renta desde el 24 de abril de 2012); y dicho plazo vencería el 24 de abril de

2016, es decir, 4 años después de que GUAYATUNA S.A. calculó y determinó el valor del anticipo que es cuestionado por el SRI. Si el Tribunal hubiese aplicado el plazo establecido en el Art. 94 numeral 1 del Código Tributario en la presente causa, tendría que haber declarado que, respecto de dicho anticipo, ha operado la caducidad de la potestad determinadora de la Administración Tributaria, dejando sin efecto la condena de intereses de mora a cargo de la empresa actora.

#### **DÉCIMO CUARTO: ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR LOS VICIOS ACUSADOS.-**

El Servicio de Rentas Internas para fundamentar su recurso de casación y la falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario y la errónea interpretación del artículo 247 del Código Tributario y del artículo 311 del Código Orgánico General de Procesos señala que la Sala de instancia afirma que la determinación del crédito tributario del año 2012 es improcedente, puesto que la misma se originó de las determinaciones realizadas por los años 2009 y 2010, mismas que no se encontraban firmes ni ejecutoriadas a la fecha de la emisión del Acta de Determinación objeto de impugnación ante el Tribunal de instancia; aseveración que carece totalmente de asidero legal y racional y que evidencia la falta de aplicación y errónea interpretación de las normas de derecho sobre las cuales se funda el recurso de casación. Afirma que los actos administrativos tributarios gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad que están llamados a cumplirse y que son válidos y eficaces desde su emisión, salvo que a través de una resolución administrativa o judicial en firme y ejecutoriada se haya dispuesto lo contrario; siendo así, que el único efecto previsto por la normativa tributaria y procesal al iniciarse la impugnación judicial del acto administrativo es suspender la acción de cobro así como la ejecutividad del título de crédito por la obligación contenida en el acto administrativo impugnado. Señala el SRI que de la simple lectura de la sentencia se desprende que dentro del juicio se encuentra probado la existencia de impugnaciones judiciales a las determinaciones del crédito tributario de los años 2009 y 2010; impugnaciones que se encuentran sustanciándose y pendientes de resolución definitiva; sin embargo, para criterio de la Sala juzgadora el hecho de haberse interpuesto demandas de impugnación en contra de dichos actos administrativos es suficiente para que éstas no sean consideradas en determinaciones futuras, obviando de esta forma el efecto jurídico que conlleva la presunción de los actos administrativos y equiparando al acto administrativo con la demanda de impugnación; criterio que es producto de una evidente falta de aplicación del artículo 82 y de una errada interpretación de los artículos 247 del Código Tributario y 311 del COGEP. Señala que si la Sala de instancia hubiera aplicado el artículo 82 del Código Tributario e interpretado correctamente

los artículos 247 del Código Tributario y 311 del COGEP, hubiera convalidado la presunción de los actos administrativos que contienen las determinaciones del crédito tributario de los años 2009 y 2010, y por ende se hubiera percatado de que el único efecto que surte con la presentación de la demanda de impugnación es la de suspender la acción de cobro y la ejecutividad del título de crédito contenido en la orden de cobro implícita en los actos administrativos; queda más que claro que la normativa tributaria y procesal, bajo ningún concepto y aspecto dispone que se suspendan los efectos de la facultad determinadora que posee la Administración Tributaria (consideración *extra lege*) puesto que éstos están dotados del beneficio legal de validez conforme lo dispone la misma ley, en los artículos 82 del Código Tributario y 311 del COGEP. Continúa afirmando el SRI que la decisión del Tribunal de instancia de conferirle a las demandas de impugnación propuestas en contra de las determinaciones del crédito tributario de los años 2009 y 2010, los efectos que produce una sentencia en firme (acto judicial que no existía al momento de emitir la sentencia recurrida), evidencia que lo único que ha sopesado la Sala juzgadora ha sido el privilegiar la interposición de la acción de impugnación en demérito de la determinación efectuada por el sujeto activo del tributo, lo cual es contrario al mismo derecho, demostrándose de esta forma el yerro de errónea interpretación del artículo 247 del Código Tributario. Afirma la institución recurrente que el aceptar que las glosas de crédito tributario debidamente determinadas se desvanezcan bajo el argumento de la Sala A quo, constituiría un caso de fraude de ley, puesto que impide que la Administración Tributaria ejerza su facultad determinadora por el tiempo que se prolongue el proceso judicial instaurado; lo que conllevaría a la caducidad de sus facultades legalmente conferidas, ocasionando graves perjuicios para el adecuado control de tributos y el cumplimiento de los fines tributarios. En resumidas cuentas, si el afán del Juez de instancia era el de comparar y ponderar los actos de determinación, eventualmente hubiera podido comparar la determinación realizada por el sujeto activo (acto administrativo) que es materia de la litis, con la determinación realizada por el sujeto pasivo (declaración tributaria), actos que por su naturaleza son comparables; y sobre los cuales se debe observar el estricto cumplimiento de la norma, y los efectos que la misma les confiere a cada uno de ellos, como la presunción de validez y legitimidad, así como la vinculación que tiene la información consignada con el sujeto pasivo. Por lo tanto, el criterio de la Sala de comparar y equiparar un acto administrativo que goza de la presunción de validez y legitimidad con una demanda de impugnación es totalmente inaceptable; estos dos actos no son siquiera similares, y mal se los podría ponderar en los mismos términos, y peor aún otorgarle mayor valor a la acción interpuesta por el sujeto pasivo que al acto administrativo que se impugna, como lo ha hecho el juzgador; puesto que de tener como cierta la valoración mayor que el Juez ha otorgado a la demanda de impugnación, además de ser esta absurda, se contrariarían principios constitucionales y tributarios, como el de reserva de ley, seguridad jurídica, eficiencia y simplicidad administrativa, entre otros. Señala que es preciso comunicar a la Sala Especializada que a

la fecha en que se emitió y notificó el fallo recurrido, no se encontraba expedida ninguna sentencia que hubiese dispuesto algo adverso a lo resuelto por la Administración Tributaria o que haya invalidado las determinaciones de los años 2009 y 2010; en consecuencia, las determinaciones realizadas son perfectamente válidas y legítimas, y sus resultados sirven para determinaciones de ejercicios fiscales vinculados. Asimismo, señala que un tema exacto, es decir un tema que trata estos aspectos de mera legalidad, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia mediante sentencia dictada el 31 de mayo de 2016 dentro del Recurso de Casación No. 17751-2013-0394, se desprende que las determinaciones realizadas por esta Administración Tributaria de los periodos fiscales 2009 y 2010 gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad de acuerdo a lo señalado por el artículo 82 del Código Tributario y 311 del COGEP; y en virtud de aquello los resultados obtenidos de las mismas deben ser consideradas por la Autoridad Tributaria en el ejercicio de su facultad determinadora. En definitiva, la sentencia de mayoría recurrida arriba a conclusiones absurdas que transgreden el principio de simplicidad administrativa y seguridad jurídica, propio del régimen tributario y del derecho público en general; conclusiones en las que se evidencia de manera plena los efectos del yerro judicial al no aplicar el artículo 82 del Código Tributario e interpretar erróneamente los artículos 247 del Código Tributario y 311 del COGEP, habiendo este yerro influido de forma determinante en la decisión de la causa. Concluye indicando que sin la concurrencia del yerro mencionado en el párrafo anterior, los juzgadores de instancia no hubiesen llegado a la absurda conclusión de que por no encontrarse firme ni ejecutoriada las determinaciones del crédito tributario de los años 2009 y 2010, éstas no sean admitidas para futuras determinaciones, y lo único que procedía en estricta aplicación del ordenamiento jurídico vigente era declarar sin lugar la demanda y ratificar el acto impugnado en su totalidad.

**DÉCIMO QUINTO.- ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.-** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivado del cuestionamiento al fallo de mayoría de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera:

- . Cuestionamientos formulados por la empresa actora.- i.** Con sustento en el caso quinto del artículo 268, la empresa actora, acusa al fallo de haber incurrido en la vulneración de varias disposiciones normativas, no obstante, todas giran en torno a un hecho en particular, el desconocimiento por parte de la Administración Tributaria a la exoneración reconocida por la Ley de Zonas Francas, por lo que se abordará el cuestionamiento de

manera conjunta; **ii. La falta de aplicación.**<sup>a</sup> *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.*<sup>o</sup>.<sup>2</sup> **iii. La errónea interpretación:** <sup>a</sup> *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.*<sup>o</sup>.<sup>3</sup> **iv.** La empresa actora acusa de varios yerros en los que habría incurrido la sentencia de mayoría, relacionados con la exoneración del pago del impuesto a la renta a la que tendría derecho en aplicación de la Ley de Zonas Francas, que es desconocido por la Administración Tributaria en la resolución impugnada; **v.** El argumento de la sentencia de mayoría para reconocer la validez de la resolución impugnada es que la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999 que reformó el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no reconoce ninguna otra exoneración y prevalece sobre la disposición de exoneración de la Ley de Zonas Francas; **vi.** La evolución normativa sobre el tema el controversia es como sigue: **a)** La Ley para la reforma de las Finanzas Públicas fue publicada en el Suplemento al Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, cuyo artículo 20 introduce una reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: <sup>a</sup> *En la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se recocerán más exoneraciones que las previstas en este artículo, aunque otras leyes generales, o especiales, establezcan exclusiones o dispensan a favor de cualquier contribuyente.*<sup>o</sup>; **b)** La codificación de la Ley de Zonas Francas, fue publicada en el Registro Oficial No, 562 de 11 de abril de 2005; en el artículo 41 establece: <sup>a</sup> *Las Empresas Administradoras y los usuarios de las zonas francas, para todos sus actos y contratos que se cumplan dentro de las zonas francas, gozarán de una exoneración del ciento por ciento del impuesto a la renta o de cualquier*

2 Tolosa Villabona, Luis Armando. *Teoría y Técnica de Casación. Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acciones de Grupo*, (Bogotá: Doctrina y Ley, 2008), 359.

3 Luis Armando Tolosa Villabona, *Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo*, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 361.

*otro que lo sustituya, así como del impuesto al valor agregado, del pago de impuestos provinciales, municipales y de cualquier otro que se creare, así requiera de exoneración expresa.*° El mismo texto constaba en el artículo 40 de la Ley de Zonas Francas promulgada en el Registro Oficial No, 625 de 19 de febrero de 1991, antecedente de la codificación señalada; c) Con Resolución 2008-22, publicada en el Registro Oficial No. 446 de 15 de octubre de 2008, el CONAZOFRA autoriza a la empresa actora como usuaria de la Zona Franca de Posorja, ZOFRAPORT S.A., con los beneficios constantes en la Ley de Zonas Francas, entre los que consta la exoneración del impuesto a la renta;

**vii.** De la relación de las normas y resolución administrativa que inciden en el tema en análisis se tiene que: **1.** La Ley de Zonas Francas de 1991, reconoce la exoneración del impuesto a la renta, beneficio que no fue derogado por Ley reformativa a las Finanzas Públicas de 1999; la codificación de la Ley de Zonas Francas de 2005, en su artículo 41, mantiene la exoneración del impuesto a la renta; **2.** El error de la sentencia de mayoría está en interpretar que la Ley Reformativa de las Finanzas Públicas de 1999 elimina la exoneración contemplada en la Ley de Zonas Francas, que es evidente que no lo hace pues, al ser la codificación de la Ley de Zonas Francas posterior a la Ley Reformativa a las Finanzas Públicas la que mantiene el texto del artículo en cuestión sin modificación alguna, evidencia que la intención del legislador fue mantener de manera expresa la exoneración, incluso por sobre el contenido incorporado al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario por la Ley Reformativa a las Finanzas Públicas; **3.** A esto hay que agregar que la empresa actora obtiene el reconocimiento de los beneficios de la Ley de Zonas Francas, con fecha posterior a la Codificación de la Ley de Zonas Francas, en el año 2008, por lo que resulta evidente que, en salvaguarda del derecho a la seguridad jurídica, garantizada por la Constitución de la República, dicha exoneración se mantiene a partir del acto administrativo que la reconoce; **4.** Como complemento a lo expuesto, que no deja margen de duda respecto de la vigencia de la exoneración, está la disposición del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, promulgado el 29 de diciembre de 2010, Transitoria Tercera que establece: *° Las zonas francas cuyas concesiones han sido otorgadas al amparo de la Ley de Zonas Francas, continúan en operación, bajo las condiciones vigentes al tiempo de su autorización, por el plazo que dure su condición.*° ; **viii.** Sobre la vigencia de la exoneración prevista en la Ley de Zonas Francas, esta Sala lo ha reconocido en la Resolución No. 387-2021 de martes 6 de

julio del 2021, las 12h26, dictada dentro del recurso de casación No. 17510-2018-00462. Por las consideraciones expuestas, se acepta el recurso interpuesto por la empresa actora por la falta de aplicación del artículo 41 de la Ley de Zonas Francas codificada, sin que sea necesario entrar a considerar el cuestionamiento relacionado con la falta de aplicación del artículo 94 del Código Tributario.

**Cuestionamientos formulados por la Administración Tributaria:** **i.** La Administración Tributaria cuestiona la sentencia de instancia de falta de aplicación del artículo 82 del Código Tributario y de errónea interpretación del artículo 247 del mismo Código Tributario y 311 del Código Orgánico General de Procesos, con el argumento de que la sentencia arriba a conclusiones absurdas que transgreden los principios de simplicidad administrativa y de seguridad jurídica, al disponer que no se consideren las modificaciones de crédito tributario determinadas por la Administración Tributaria; **ii.** La Sala desestima tales cuestionamientos, en tanto, al casar el fallo de mayoría por desconocer la exoneración a la que tiene derecho la empresa actora, la decisión de mayoría queda sin efecto.

**DÉCIMO SEXTO.- DECISIÓN.-** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve CASAR el fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el viernes 15 de junio de 2018, 16h17 y dejar sin efecto ni valor jurídico la resolución impugnada y su antecedente el acta de determinación, disponiéndose la devolución de la garantía bancaria a la parte actora.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

CORDERO LOPEZ JAVIER

**CONJUEZ NACIONAL**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

158782980-DFE

Juicio No. 17501-2011-0006

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)  
(PONENTE)****AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,  
viernes 17 de septiembre del 2021, las 12h59.

**VISTOS:** El abogado Christian Sandoval P., procurador fiscal de la autoridad demandada interpone recurso de casación en contra de la sentencia del 14 de agosto del 2018, a las 11h36, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17501-2011-0006 (procesos acumulados: 17502-2011-0006, 17502-2012-0108, 17507-2014-0003); en el que se aceptan las demandas de impugnación propuestas por la compañía DISTRIBUIDORA PANAMERICANA DE LICORES S.A. DIPANLIC en contra de las Actas de Determinación Nos. 1720100100304, 1720100100305, 1720120100257 y 1720130100365, levantadas por el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales por los años 2007, 2008, 2009 y 2010, respectivamente y se deja sin efecto legal alguno el contenido total de dichos actos determinativos.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** En virtud del sorteo de la causa No. 17501-2011-0006, realizado el 13 de abril de 2021, a las 16h59, se radicó la competencia en esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, integrada por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (jueces titulares) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez encargado, ponente de esta

causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez, por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, actúa en la presente causa, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 201.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Dr. Fernando Cohn Zurita, según se desprende del Oficio Nro. 943-SG-CNJ.-SLL-2021 de 19 de agosto de 2021 y acta de sorteo de los 16 de los mismos mes y año. Actualizado mediante Oficio Nro. 1071-SG-CNJ-2021 de 15 de septiembre de 2021.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Mediante escrito de 11 de septiembre de 2018 (fs. 5290 a 5293 de los autos), el Servicio de Rentas Internas presenta recurso extraordinario de casación, el cual es calificado de oportuno por la Sala juzgadora, que cumple con los requisitos de ley y dispone subir el proceso a esta Corte Nacional de Justicia mediante auto del 13 de septiembre de 2018, a las 14h37, en los términos de los Arts. 2, 3, 4, 6 y 7 de la Ley de Casación, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.-** Con auto de 13 de enero de 2021, a las 12h49, el Dr. Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, admite el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria, en lo relacionado a la **causal primera** del Art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de **errónea**

**interpretación** del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**QUINTO: 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, por lo que se declara la plena validez del mismo.

En providencia del lunes 13 de septiembre de 2021, las 10h57, el Juez ponente de la causa, solicitó pasen los autos en relación para dictar sentencia.

**SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.-** El Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación, alega que en el numeral 9.5 del fallo, el Tribunal A quo interpreta de manera equivocada el art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), pues esta norma señala que para obtener la base imponible del ICE de los bienes importados, este se calculará en base al precio de venta al público sugerido por el propio importador; que la errónea interpretación se da cuando consideran que, en el vínculo personal entre el sujeto pasivo y la administración tributaria, no se puede incluir elementos ajenos a esta relación jurídica directa y personal aun cuando sea con la finalidad de establecer la base imponible; que en el caso, el sujeto pasivo jamás estableció e informó a la administración tributaria el precio sugerido como lo ordena el art. 76 de la LRTI, elemento primigenio e indispensable para la obtención de la base imponible del ICE, por lo que a falta de este precio de venta sugerido, toma un muestreo de los productos Importados de los comercializadores, con el fin de tratar de establecer una ponderación del PVP y lograr conocer la situación real de venta de estos productos importados, para determinar si el importador comercializa el producto con una exagerada ganancia, tributando menos de lo declarado; que el precio de venta sugerido no es una mera sugerencia, como lo establece el Tribunal, sino la base sobre la cual DIPANLIC debía declarar el ICE; que la correcta aplicación de esta norma, en concordante con el art. 161 del Reglamento a la LRTI, dispone que la base imponible del ICE para los bienes importados, será el precio de venta al público fijado por el importador, cuya lista se remitirá al SRI hasta el 31 de diciembre de cada año, lo que no ocurrió en el presente caso, violentando el Art. 76 de la LRTI. La interpretación correcta es la realizada por el SRI en el acto impugnado, pues el contribuyente no informó el precio sugerido para el cálculo de la base imponible del ICE.

**SÉPTIMO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** La empresa actora mediante escrito de 18

de enero de 2021, dentro del término concedido, da contestación al recurso de casación y en lo fundamental solicita que se lo deseche, toda vez que resulta evidente que las proposiciones jurídicas de la causal alegada no cumplen con los presupuestos materiales para que prospere y el escrito casacional carece de fundamento legal.

## **OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN AL AMPARO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.**

**8.1 Análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación se fundamenta en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, que establece:

*<sup>a</sup> Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva<sup>o 1</sup>.*

**8.2 Alcance doctrinario del error al amparo de la causal primera.-** Esta causal hace referencia a la violación directa de la Ley, y en caso de configurarse el yerro jurídico en la sentencia recurrida, la misma debe ser corregida. La causal tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que ésta se constituya, se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de **errónea interpretación** de normas de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene que:

*En cuanto a la **errónea interpretación**: (1/4) <sup>a</sup> 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<sup>o 2</sup>*

1 Ecuador Registro Oficial 192 de 18 de mayo de 1993. Ley de Casación: artículo 3 numeral 1.  
2Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia,

**8.3 Normas legales aplicables al caso.-** Corresponde a esta Sala de Casación resolver sobre las infracciones a las normas sustantivas denunciadas como infringidas por el recurrente; sin embargo, se debe advertir que el recurrente no ha determinado de forma clara y específica cuál de las versiones de la norma es la que considera erróneamente aplicada, pues se debe observar que el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata sobre la base imponible del impuesto a los consumos especiales (ICE), fue creado en la expedición de la LRTI el 22 de diciembre de 1989 (antes existía como impuesto a las bebidas alcohólicas), posteriormente ha tenido varias modificaciones: sustituido por el art. 132 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007, reformado por el art. 10 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011, por el Art. 27 de la Ley s/n, R.O. 405-S, 29-XII-2014, por el # 11 de la Disposición Reformativa Segunda de la Ley s/n, R.O. 652-S, 18-XII-2014, por el # 6 del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 860-2S, 12-X-2016; y, por el literal a) del # 16 del Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 150-2S, 29-XII-2017; y, sustituido por el Art. 30 de la Ley s/n, R.O. 111-S, 31-XII-2019; es por ello que en la interposición del recurso de casación, es obligación del recurrente establecer de manera explícita, la norma que a su criterio ha sido violentada en el fallo recurrido, ya que no es deber de este Tribunal de Casación el intentar desentrañar el vicio denunciado, con una norma que ha tenido continuas modificaciones en el tiempo. Este aspecto sustancial del recurso de casación sería motivo suficiente para desechar el recurso, sin embargo al haber sido admitido por el Conjuer de la Sala se debe proceder a analizar si el recurso tiene algún sustento.

**8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.-** Para resolver el recurso de casación propuesto por el Servicio de Rentas Internas se considera:

**8.4.1** El Tribunal de instancia en el considerando 6 (fs. 5274 y vta.), al establecer el objeto de la controversia señala: *“¼El Tribunal estima que el asunto controvertido de fondo, sobre el que se ha trabado la Litis en la presente causa acumulada, se contrae a establecer la legalidad o no de los procesos determinativos llevados a cabo por la Administración Tributaria, que incluye su motivación, para establecer la diferencia a cargo de la compañía actora por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales de los años 2007 al 2010, constantes en las Actas de Determinación Nos. 1720100100304, 1720100100305, 1720120100257 y 1720130100365, respectivamente, fundamentándose en lo dispuesto en los*

---

Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359 y 361.

*artículos 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 161 de su Reglamento de Aplicación y Art. 91 del Código Tributario, así como, respecto de la caducidad de la facultad determinadora y la incompetencia de la autoridad fiscal°.*

**8.4.2** Se deben analizar los considerandos de la sentencia recurrida en que, según el recurrente, existe la errónea interpretación denunciada, por tanto se observa: **i)** El Tribunal de instancia, luego de identificar la normativa legal y reglamentaria que consideró adecuada al tema en cuestión, expresamente señala (numeral 9.1.12 -fs. 5277 vta.) que: <sup>a</sup> *¼ aplicando la hermenéutica jurídica que el caso amerita, el Tribunal llega a las siguientes conclusiones: a) En lo que refiere a la base imponible del ICE para el año 2007, se observa que existe discrepancia del artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 161 de su Reglamento de Aplicación, referente a la base imponible de los productos alcohólicos importados. Las referidas normas contienen el siguiente texto:¼° (subrayado es de esta Sala); de lo que se infiere que en su análisis a la impugnación del ejercicio fiscal 2007, subsume los hechos a la norma del Art. 76 de la Ley referida (interpretado erróneamente), dejando de lado al Art. 161 del Reglamento a la misma ley, por cuanto se extralimita en sus atribuciones al contrariar y alterar la base imponible del ICE de productos importados, por prevalecer la ley al reglamento (Art. 71 de la Constitución Política vigente al 2007, Art. 425 de la Constitución de la República de 2008, para los años 2008, 2009 y 2010), que es lo que corresponde verificar en el presente recurso; **ii)** En el numeral 9.3 de la sentencia en análisis, se sostiene: <sup>a</sup> En lo que se refiere la reforma del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable para los años 2008 a 2010, si bien incluye al precio de venta al público como uno de los mecanismos para establecer la base imponible del ICE en el caso de productos importados; esta misma disposición menciona que se trata de un precio <sup>a</sup> sugerido°, es decir aproximado, sin que por ello, pueda generarse una responsabilidad directa del importador para el pago del tributo por márgenes de terceros como son los distribuidores o supermercados, pues como se mencionó antes, el Art. 15 del Código Tributario define a la obligación tributaria como el vínculo personal directo que se genera entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria¼° (subrayado fuera de texto); ante lo cual el casacionista sostiene (fs. 5293) que: <sup>a</sup> *Si el Importador es el sujeto pasivo del tributo y es el propio Importador quien tiene la obligación de fijar el precio sugerido como lo señala el Artículo 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, generando de esta manera un vínculo**

(sic) jurídico entre el sujeto pasivo y el sujeto activo; en este orden de conceptos el sujeto pasivo que es el Importador tenía la obligación de comunicar al Servicio de Rentas Internas, cual (sic) es el precio sugerido y jamás (sic) lo comunico (sic). Al no comunicar el precio sugerido se rompe la esencia de la base imponible de Impuesto a los Consumos Especiales (doble subrayado fuera de texto); de lo que se infiere que, en primer lugar, el recurrente no determina que texto de la norma debió considerarse en el análisis del vicio denunciado, pues como se señaló el Art. 76 de la LRTI, tuvo variaciones en los ejercicios en disputa; y en segundo lugar, que el casacionista asocia la falta de cumplimiento del importador de informar sobre los precios sugeridos de venta al público de los productos importados, a la errónea interpretación de la norma; lo que evidencia un yerro en la interposición del recurso, pues a través de la causal primera no es posible valorar hechos (si el importador presentó o no los precios sugeridos), pues parte de que éstos, han sido adecuadamente apreciados por el Juzgador, por lo que de considerar que existió una <sup>a</sup> falta de aplicación del precepto jurídico de valoración probatoria<sup>o</sup> debió ser denunciada al amparo del causal tercera del art. 3 de la Ley de casación, y más no confundir ésta con la causal primera denunciada; falencia de la técnica casacional que no fue considerada en la interposición del recurso; **iii)** Finalmente en el considerando 9.5 del fallo en análisis, el Tribunal *a quo* sostiene que: <sup>a</sup> *La Sala deja expresa constancia que las circunstancias económicas producidas luego de la desaduanización, no se encuentran previstas dentro del hecho generador del ICE, tanto más que la obligación tributaria constituye un vínculo personal entre el sujeto pasivo y la Administración, por lo que no se pueden incluir elementos ajenos a esa relación directa y personal con la finalidad de establecer la base imponible del tributo; por ello, es que el precio de venta al público en que terceros vendieron los productos alcohólicos importados por DIPANLIC, no constituye la base imponible en el proceso determinativo del ICE, de acuerdo a lo establecido en el tantas veces señalado artículo 76 de la misma ley*<sup>1/4</sup><sup>o</sup> (subrayado fuera de texto); y, al respecto el casacionista señala (fs. 5291 vta.) que: <sup>a</sup> *1/4 la Sala interpreta erróneamente el Art. 76 de la LRTI (sic) al señalar que entre la relación del vínculo (sic) personal entre el sujeto pasivo y la administración no se pueden incluir elementos ajenos a la relación directa personal con la finalidad de establecer la base imponible. El sujeto pasivo, jamás (sic) estableció e informó a la Administración Tributaria el precio sugerido como lo ordena el Art. 76 de la LRTI; este es precio sugerido ordenado por la Norma Tributaria es un elemento primigenio e indispensable para la obtención de la base imponible del ICE. El Importador*

tenia (sic) la obligación de fijar el precio sugerido, cosa que jamás ocurrió; con lo cual al no comunicar el precio sugerido ordenado por la Norma Tributaria contenido en el Art. 76 de la LORTI, se rompe la esencia de la base imponible del ICE° (doble subrayado fuera de texto); cuestionamiento del ente administrativo, que al igual que en caso anterior, pretende que esta Sala de Casación se forme una idea diferente, respecto de la apreciación de los elementos probatorios considerados por el Juez de instancia, tanto más cuando se advierte que en el numeral 9.7 del fallo recurrido, el Tribunal *a quo*, al aplicar el art. 91 del Código Tributario, señala con precisión que <sup>a</sup> Sin embargo, en el caso de las determinaciones de ICE de los años 2007 a 2010 se ha utilizado la información de terceros ajenos a la actividad económica que realizó DIPANLIC, por lo que esa información no es pertinente a los fines determinativos°; de tal manera que, la apreciación material del elenco probatorio está restringida al amparo de la causal primera, lo que deja en evidencia que el casacionista confunde al recurso extraordinario de casación con una instancia adicional, lo cual dada la naturaleza y formalista del recurso de casación, no puede ser solventado por esta Sala Especializada.

**8.4.3. Obiter dicta.-** Ha sido criterio reiterado de esta Sala Especializada (recursos 149-2012, 503-2012, 494-2012, 17510-2017-0045, 09501-2019-00165), que cuando se alega la errónea interpretación del Art 76 de Ley de Régimen Tributario Interno, pues según el SRI el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), debe hacerse con los mayores márgenes, pero que al no existir un solo margen mayor sino varios, se aplicó la metodología de cálculo de ponderación de los precios de venta de los productos comercializados por la parte actora, a través de las ventas efectuadas por la compañía DIPANLIC S.A. bajo cuyo lineamiento, se deben realizar las siguientes consideraciones: **i)** El autor José Jarrín Barragán, señala en cuanto al principio de seguridad jurídica que: <sup>a</sup> *La seguridad jurídica es la garantía que tienen los ciudadanos de que sus derechos no serán materia de arbitrariedades y abusos, y de que estos sucedan el Estado les resarcirá los daños causados. Y lo más importante, es que la seguridad jurídica garantice al ciudadano de que su situación jurídica no será modificada sino por ley expresa°<sup>3</sup>*; **ii)** Álvaro Mejía Salazar, en relación al principio de legalidad sostiene que: <sup>a</sup> *¼ en materia tributaria especializada, el principio de legalidad comporta que los tributos deben ser establecidos, modificados o suprimidos por el órgano legislativo competente según se establezca en la norma informativa general del sistema*

---

3 Jarrín Barragán, José Javier, Los Derechos de los Contribuyentes en Ecuador, Quito – Ecuador, 2013, Universidad Internacional del Ecuador UEDE, pág. 45.

*jurídico esto es la constitución*<sup>4</sup>; **iii**) Es claro entonces, que solo mediante ley se establece el hecho generador de un tributo, particularmente del ICE; en donde debe considerarse además, que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse **el hecho generador** previsto por la ley (Art. 15 Código Tributario); esto puede ser sintetizado en el aforismo jurídico *nullum tributum sine lege*, que en si delimita jurídicamente, el hecho de que el contribuyente no deberá satisfacer un tributo que no esté expresamente consagrado en la norma; **iv**) En este contexto, en lo que atañe al ICE, el Art. 78 de la LRTI dispone que hecho generador o hipótesis de incidencia en la importación de mercaderías sea la <sup>a</sup>desaduanización<sup>o</sup>, por tanto se trata de un impuesto instantáneo, a reglón seguido, el Art. 80 señala como sujeto pasivo al importador de las mercaderías; **v**) Por su parte, el Art. 86 de la misma LRTI establece que la declaración, liquidación y pago del ICE para mercaderías importadas, se efectuará con la <sup>a</sup>declaración de importación<sup>o</sup> y su pago se realizará previo al despacho de los bienes por parte de la aduana; **vi**) De lo expuesto, se colige claramente que el ICE es un impuesto monofásico de una sola etapa y se genera el momento mismo de la nacionalización de los bienes importados.

**8.4.4** El Art. 76 de la LRTI, señala que la base imponible del ICE, se obtendrá del precio de venta al público sugerido por el importador (empresa actora) de los bienes gravados con este impuesto, pero no puede ser inferior al resultado de incrementar al precio ex-aduana (suma del valor en aduana de los productos -FOB- más tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias) un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización (utilidad); y sí se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo (25%), se deberá aplicar este margen mayor, es decir la diferencia existente entre el valor ex-aduana y el valor de comercialización (como precio de venta) pues si es superior al 25%, la base imponible del ICE será el valor ex-aduana más ese porcentaje superior al 25%; en pocas palabras el precio más alto en la venta de productos gravados con ICE.

**8.4.5** El SRI entiende que si el tercero comercializa los productos a diferentes precios, incluyendo su propia utilidad, el margen presuntivo mayor, que es el que busca el transcrito

---

4 Mejía Salazar, Álvaro R., Diccionario Derecho Tributario, 2012, Quito – Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, pág. 310.

Art. 76 de la LRTI, debe hacerse por medio de <sup>a</sup>ponderación de precios<sup>o</sup> de las ventas de DIPANLIC S.A. método ponderado que no se encuentra establecido en la normativa vigente en los años de determinación, y consecuentemente el monto de comercialización quedó al arbitrio del funcionario del SRI, pues si por el ejercicio de la facultad determinadora el SRI estimó que los precios de comercialización utilizados por la parte actora, mantenían un margen mayor al mínimo declarado por el importador en la internación de los productos al país (25%) debió, en aplicación del principio de legalidad, simplemente aplicar ese margen mayor, para obtener la base imponible del ICE, más no proceder a aplicar un método de ponderación de precios de comercialización, que la norma (Art. 76 LRTI) no ha previsto, cayendo en actuación arbitraria y apartado de la norma; con lo cual queda en evidencia que el Tribunal *a quo* no incurre en una errónea interpretación del Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que este cargo se desecha.

#### **NOVENO: SENTENCIA.-**

**9.1** Por los fundamentos expuestos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República,** resuelve **NO CASAR** la sentencia de 14 de agosto del 2018, a las 11h36, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17501-2011-0006.

**9.2** Sin costas.

**9.3** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

**9.4** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 352-UATH-OQ de 5 de abril de 2021.

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO  
**CONJUEZ NACIONAL (E)**



Juicio No. 09501-2018-00152

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

**AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 20 de septiembre del 2021, las 10h22. **VISTOS:** La abogada Odile Rendón Ycaza, procuradora fiscal del economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de junio del 2018, las 08h36, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00152.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y 201 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de junio del 2018, las 08h36 dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00152, declarar sin lugar la acción de impugnación deducida por la señora ALEXANDRA JANNETH TAPIA TAPIA, como representante legal de la compañía GLOBAL ATRASPORT CÍA. LTDA., en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, como consecuencia de lo cual se confirma la validez legal de la Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706501145402, emitida por dicha autoridad el 22 de noviembre del 2017.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** Con fecha 19 de julio del 2018, las 15h51, la abogada Odile Rendón Ycaza, procuradora fiscal del economista Juan Miguel Avilés Murillo, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación, mismo que es calificado en auto de 23 de julio del 2018, las 11h26, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

**CUARTO: ADMISIÓN.-** Mediante auto de 05 de octubre del 2018, las 08h47, el doctor Iván Rodrigo Larco Ortuño, Conjuez de esta Sala, admite a trámite el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por los vicios de errónea interpretación del artículo 94 numeral

2 del Código Orgánico Tributario.

**QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.-** La señora Alexandra Janneth Tapia Tapia en calidad de representante legal de la Compañía Global Atlasport Cía. Ltda., no ha dado contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria.

**SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante sorteo de la causa No. 09501-2018-00152(1), realizado el 21 de diciembre de 2021, las 15h27, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores: Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Fernando Antonio Cohn Zurita, Juez Nacional (E) y José Suing Nagua, Juez Nacional, Ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjueces Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez actué en calidad de Juez Nacional (E) el Dr. Fernando Cohn Zurita.

**SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.-** No se observa del proceso ninguna circunstancia que puede afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar, por lo que se declara el proceso válido.

**OCTAVO: AUDIENCIA.-** Mediante providencia de 07 de septiembre del 2021, las 16h10, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día viernes 17 de septiembre del 2021, las 10h30, en la que participó el abogado Yamil Emilio Antón Chica en calidad de procuradora fiscal del economista Juan Miguel Avilés Murillo en su calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, quien intervino argumentando en defensa de los

intereses de la entidad demandada, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso. No asistió ningún profesional en representación de la actora; en la misma audiencia se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

**NOVENO: ERROR ALEGADO.-** La recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 26 de junio del 2018, las 08h36, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Orgánico Tributario.

**DÉCIMO: NORMA SEÑALADA COMO INFRINGIDA.-** La norma que la recurrente considera infringida es: **Código Orgánico Tributario: Art 94.- "Caducidad. - Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:**

1. *En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
2. *En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,*
3. *En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contando desde la fecha de la notificación de tales actos.*<sup>o</sup>

**DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS:** *" 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.*<sup>o 1.</sup>

**DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE POR EL VICIO ACUSADO.-**

El proceso se inicia mediante la impugnación a la Liquidaciones de Pago por Diferencias en la Declaración No. 09201706501145402 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2011 de la Compañía Global Atlasport Cía. Ltda.; en el acto administrativo impugnado se señala que la contribuyente registra compras con el proveedor PACFORT S.A. cuyas transacciones no tienen sustancia económica por lo que se ha configurado el ocultamiento deliberado de la renta al incrementar injustificadamente los costos y gastos, lo cual ha derivado en la no declaración de parte del impuesto a la renta y por consiguiente la facultad determinadora de la Administración Tributaria se extendería hasta 6 años.

---

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 5.

Respecto del vicio de errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario, la recurrente transcribe los considerandos 7.8 y 7.9 de la sentencia impugnada de las que considera se puede observar que el análisis de los juzgadores de instancia consiste en que el plazo de los 6 años estipulados para que opere la caducidad de la facultad determinadora, solo es aplicable en el caso de que se trate de ocultamiento de ingresos. El artículo 94 numeral 2 es una disposición que a través de las diversas sentencias del máximo órgano jurisdiccional ha superado su interpretación exegética, lo que no ha limitado por tales sentencias de forma abstracta, pues la jurisprudencia únicamente es aplicable a aquellos casos que ofrecen sentido análogo y no en todos aquellos en que se alegue la aplicación de dicha disposición. La limitación del sentido del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario al entender que esta disposición es aplicable únicamente en los casos en que la conducta del contribuyente se haya reportado con respecto a un rubro en específico <sup>a</sup> ingreso<sup>o</sup>, además cuando se haya provocado la acción típica del <sup>a</sup> ocultamiento<sup>o</sup>, estos elementos no están ligados de forma expresa a la norma invocada sino que son el producto del razonamiento lógico de un juez en el caso sometido a su análisis, por lo tanto no hay motivo por el cual se considere que la caducidad extendida deba provocarse exclusivamente en aquellos casos. El segundo error de interpretación está relacionado con el numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario al establecer que por regla general caduca en 3 años, y que por excepción según lo dispone el numeral segundo del artículo *ibíd*, es decir cuando cumple con el presupuesto de hecho <sup>a</sup> cuando no se hubiere declarado en todo o en parte.<sup>o</sup> De ahí que, considera la recurrente que corresponde al juez realizar un ejercicio lógico para establecer si persiste la regla general  $\pm$  ipso jure o la excepción ipso facto, siendo indispensable que el juzgador trascienda el análisis jurídico en el sentido de la norma, debe el juzgador verificar los hechos concretos del caso al establecer si se encuadran en la previsión normativa que posibilita a la Administración Tributaria acudir a la caducidad extendida para pronunciarse sobre los hechos advertidos en ese caso concordantes o no con tal presupuesto jurídico, debiendo el análisis jurídico partir del caso concreto hacia el sentido normativo y no desde el sentido abstracto de la ley. Arguye la procuradora fiscal que la interpretación ipso jure del Tribunal hace relación a hechos ajenos a los ocurridos en el caso en examen para establecer el ámbito de aplicación de la norma y así determinar si los hechos del caso concreto se correspondían o no con aquella interpretación normativa. En el caso in examine el acto de determinación, son elementos de convicción que llevan a sostener que ciertos gastos reportados por el contribuyente no fueron realizados en realidad, que llevan a sostener que ciertos gastos reportados por el contribuyente no fueron realizados en realidad, sin que constituya elemento esencial para la controversia el rubro en cuestión sino la manera como la contribuyente procedió para disminuir el pago de impuestos.

Que uno de los jueces que forman parte del Tribunal, encontró en el caso mencionado que existían

elementos de hecho que no fueron negados por el contribuyente y que de los mismos se podían advertir que los actos del contribuyente devenían en la disminución de la base imponible y que por tanto se cumplía en ese sentido el presupuesto establecido en el artículo 94 numeral 2 que la Administración Tributaria acuda al ejercicio de la facultad determinadora de 6 años.

Que la sentencia cuestionada señaló que al haberse resuelto sobre la pertinencia del ejercicio de la facultad determinadora en el presente caso y al haber sido este negativo es decir declara que la Administración Tributaria se excedió en el tiempo establecido para ejercer su facultad determinadora; la incidencia de la debida interpretación del artículo 94 numeral 2 es directa en la sentencia de la causa, pues es sobre la base de estas circunstancias que se establece la legitimidad de la actuación del Servicio de Rentas Internas en la emisión del acto administrativo, objeto de la impugnación contenciosa tributaria por lo que solicita casar la sentencia al adolecer del vicio de errónea interpretación del artículo 94 numeral 2 del Código Tributario.

**DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DEL VICIO ALEGADO.-** 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 Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera: **i.** El vicio de **errónea interpretación** <sup>a</sup> *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.* <sup>o</sup> **ii.** La recurrente cuestiona el fallo de instancia porque a su criterio el Tribunal juzgador limita el sentido del artículo 94.2 del Código Tributario porque lo aplica solo a los casos de ocultamiento de ingresos, que no hay motivo por el cual se considere que la caducidad extendida deba provocarse exclusivamente en aquellos casos y que tal interpretación desatiende el carácter excepcional de la norma; **iii.** La sentencia, en su parte pertinente señala: <sup>a</sup> **7.8) Del proceso, y como ha quedado establecido, la diferencia encontrada en el acto determinativo no proviene de ocultación de INGRESOS, que fue la razón en la que se sustentó la Sala Especializada en estos fallos, para la aplicación del plazo de caducidad de seis años. En este caso, el contribuyente no ha efectuado un acto de ocultamiento, por el contrario el sujeto pasivo ha informado a la administración tributaria a través de la declaración, la cuantía de estos costos y gastos, ante lo cual el sujeto activo tenía la posibilidad de cuestionar, desde el día siguiente a la fecha de la presentación de la declaración, los valores consignados en la declaración como costos y gastos, en la**

---

2 Tolosa Villabona, L.A.; *Teoría y Técnica de Casación ibidem.*, pp. 361.

determinación realizada por el sujeto pasivo, lo que no ocurre cuando el contribuyente oculta un tipo de renta, caso en el cual el plazo de control se extiende a los seis años, en función del esfuerzo que debe realizar la autoridad para descubrir la renta omitida. 7.9) Interpretar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, como lo hace la administración tributaria, en el sentido que la falta de declaración parcial del tributo se produce cuando existe una disminución del mismo (esto es, el resultado de aplicar la tarifa a la base imponible) por la incorrección del monto consignado por el actor como costos y gastos en su declaración, significaría que todo tipo de diferencias numéricas ocasionaría que la caducidad se produzca en 6 años, lo que es incongruente con la distinción de plazos que hace el artículo 94 del Código Tributario. Por lo expuesto, el tribunal estima que el plazo de caducidad aplicable al presente caso es el de tres años, al coincidir los hechos presentados con la hipótesis del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario.º iv. Del contenido de la sentencia, transcrito en la parte relacionada con el cuestionamiento, se encuentra que en la misma se establece con claridad que el caso en análisis no se refiere a ocultamiento de rubros, que es lo que consideran los pronunciamientos vertidos por la Sala reiterada por varias ocasiones, sino que se trata de cuestionamientos a justificativos de costos y gastos, presentados por el contribuyente en su declaración, que bien pudieron ser revisados por la Administración Tributaria desde el día siguiente a la presentación de la declaración, argumentación con la que esta Sala coincide, sin que se justifique la aplicación del plazo de caducidad de seis años; similares pronunciamientos se han generado en la Sala en los casos No, 09501-2017-00726, 09501-2017-00780 y 09501-2018-00170; por lo indicado, no se advierte que se configure el vicio alegado, por lo que se lo desestima.

**DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.-** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 30 de enero del 2019, las 09h47.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL (PONENTE)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

**CONJUEZ NACIONAL (E)**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

158860352-DFE

Juicio No. 09501-2018-00126

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

**AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, lunes 20 de septiembre del 2021, las 09h37. **VISTOS:** El Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 04 de junio de 2018, las 16h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00126 que declara con lugar la demanda y deja sin efecto la Resolución No. 109012017RREC203358 que confirma la Liquidación de Pago No. 09201706500380162, por diferencias en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2012.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-** 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 los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador, 184, 185 segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**SEGUNDO: INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL JUZGADOR.-** Mediante acta de sorteo de la causa, realizado el 24 de septiembre de 2020, a las 12h43, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores José Suing Nagua, Fernando Antonio Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela.- Actualmente la Sala está conformada por los doctores José Suing Nagua, Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales y Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E) (ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014- 0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; y, con Oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, el doctor Iván Saquicela Rodas,

Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en remplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, conforme Acción de Personal No. 166-DATH-CNJ-2021-NB de 19 de febrero de 2021. Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez y excusa del Dr. Fernando Cohn Zurita, debidamente aceptadas, actúa en la presente causa y de conformidad a lo dispuesto en el Art. 201.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Dr. Marco Aurelio Tobar Solano, según se desprende de Acta de sorteo de 3 de septiembre de 2021 ante el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-** La institución demandada en el juicio de impugnación presenta recurso extraordinario de casación en contra de la sentencia de mayoría el 04 de junio de 2018, las 16h45, el cual es calificado por el Tribunal de instancia de oportuno, que cumple los requisitos de ley y dispone subir los autos al superior mediante auto del 19 de junio de 2018, las 14h17, cumpliendo lo señalado en el Art. 269 del Código Orgánico General de Procesos.

**CUARTO: ERROR ALEGADO Y ADMITIDO.-** Mediante auto de 24 de octubre de 2019, las 09h02, el doctor Iván Rodrigo Larco Ortuño, Conjuez de la Corte Nacional de Justicia, declaró la admisibilidad del recurso, con sustento en el **caso 5** del Art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del Art. 94 numeral 2 del Código Tributario.

**QUINTO: 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, conforme además lo expresaron las partes durante la realización de la audiencia, por lo que se declara la plena validez del mismo. A la presente sentencia de casación, le han antecedido los siguientes actos procesales:

Providencia de viernes 3 de septiembre de 2021, las 15h51, dictada por el Juez ponente de la causa por la que se convoca a las partes a audiencia de casación para el día jueves 9 de septiembre de 2021, a las 14h45, misma que efectivamente se realizó, y en la cual fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales; por el recurrente, Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, abogada Velyalline Romo Molestina; y por la parte actora, compañía CONZACK S.A., abogado Arturo Mendoza Contreras, quienes intervinieron con sus alegatos debidamente autorizados. La procurador de la autoridad tributaria no hizo uso de su derecho a la réplica, por tanto tampoco se le concedió la contrarréplica al de la empresa actora, como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma. Fue expuesta oralmente la decisión que en forma unánime adoptó la Sala, se cumple con la notificación por escrito conforme lo dispone a ley.

**SEXTO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO SEÑALADO.-** El ente de

control tributario en el escrito de casación y en la audiencia llevada a cabo, sostiene que en la sentencia de mayoría, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, el punto de controversia es la interpretación de los numerales 1 y 2 del artículo 94 del Código Tributario, referentes a la caducidad de la facultad determinadora del ejercicio fiscal del año 2012. La sentencia, una vez especificada la fecha de declaración y liquidación, decidió que el Servicio de Rentas Internas había ejercido su facultad luego del tiempo señalado en la regla común de tres años, desconociendo la facultad extendida de 6 años para ejercerla, aplicando los parámetros de sentencias que hasta ese momento habían referido a que el numeral 2 del art. 94 del Código Tributario, debe considerarse desde la perspectiva del ocultamiento de ingresos, elementos que, influyó en la decisión de la causa. El segundo error de interpretación de la sentencia, es desatender el carácter excepcional de la norma contemplada en el numeral 2., excepción que se presenta cuando no se hubiere <sup>a</sup> declarado en todo o en parte<sup>o</sup>, pues si bien la regla general es que la caducidad se produce en 3 años (ipso jure) la extendida se da una vez verificado el presupuesto de hecho (ipso facto), por tanto es necesario que se verifique los hechos concretos de cada caso para establecer si se encuadran en la previsión de la norma y no hacerlo a partir del sentido abstracto de la norma; en el caso concreto, el sujeto pasivo ha informado por medio de la declaración la cuantía de los costos y gastos, permitiendo que el sujeto activo tenga la posibilidad de verificar los valores consignados y con esta determinación evitar que el contribuyente acuda a prácticas desleales que propicien la disminución ilegítima del pago de tributos, como esa Corte Nacional ya lo ha señalado en casos similares. Al no declarar <sup>a</sup> en parte<sup>o</sup> el valor total del impuesto a la renta que le correspondía a la compañía CONZACK S.A., éste acrecentó de manera intencional el valor de los costos y gastos, con la intención de disminuir su base imponible y por ende el impuesto a la renta del ejercicio 2012, por tanto aplicable el numeral 2 del Art. 94 del CT. Pide por todo ello, se case la sentencia de mayoría recurrida y se confirmen los actos de determinación.

**SÉPTIMO: ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO.-** En el auto de admisión de 24 de octubre de 2019, el Conjuez de la Sala corrió traslado a la parte actora con la admisión del recurso, la que, dentro del plazo concedido al efecto se presentó contestando al recurso planteado por el SRI, en cuyo escrito ratificado en la audiencia de casación argumentó que no existe errónea interpretación del artículo 94 del Código Tributario, pues el plazo de 6 años se aplica para casos en los que la declaración oculte rubros de ingresos, lo que no ocurre en el presente caso y por tanto el plazo de caducidad es de tres años conforme al numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario. Por lo mismo pide se rechace el recurso y se confirme la sentencia de mayoría emitida por el Tribunal de instancia.

**OCTAVO: CONSIDERACIONES DE LA SALA DE CASACIÓN PARA SU DECISIÓN.-**

**8.1. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.-** El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del Art. 268 del COGEP que establece:

*<sup>a</sup>Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (1/4) 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<sup>o</sup>.*

Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. Este es el caso que tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se configure el mismo se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

**8.2. ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.-** El recurso de casación interpuesto, se fundamenta en el vicio de **errónea interpretación** de la norma de derecho; y, en este sentido, el autor Luis Armando Tolosa Villabona, al respecto sostiene que:

*La **errónea interpretación**: (1/4) <sup>a</sup>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<sup>o</sup>1*

**8.3. NORMAS LEGALES APLICABLES AL CASO.-** A fin de establecer si se configura o no el cargo alegado, este Tribunal Especializado de Casación Tributaria, inicia su análisis transcribiendo la norma de derecho que el recurrente estima infringida y que han sido calificadas como precedentes por el Conjuez de la Sala:

**Código Tributario:**

*<sup>a</sup>Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto*

---

1Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá – Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359 y 361.

*pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte (1/4)°.*

**8.4. CASO SUB JUDICE A RESOLVER.-** En relación al recurso de casación propuesto por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, debe considerarse:

**8.4.1** El Tribunal juzgador, en el numeral 6. de la sentencia al establecer el objeto de la controversia, señala: *° 6.1.1.) Determinar si existió incompetencia del funcionario que determinó diferencias; 6.1.2.) Determinar si ha operado la caducidad de la facultad determinadora; 6.1.3.) Determinar si hubo violaciones procesales y falta de motivación del acto impugnado..°* De ellos el que nos interesa es lo relativo a la caducidad por ser el origen de la casación.

**8.4.2** Una vez definido el objeto de la controversia el Tribunal de instancia, en la audiencia preliminar declara que al no existir controversia sobre los hechos, este es un asunto de *° puro derecho°*, la convierte en audiencia única.

**8.4.3** El Tribunal de instancia en el considerando 7.3.10 (fs. 132) concluye: *° el plazo de caducidad aplicable al presente caso es el de tres años, al coincidir los presupuestos de hecho con el supuesto del numeral 1 del artículo 94 del Código Tributario, a la fecha de la notificación de la comunicación de diferencias, ya había operado la caducidad de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria por el ejercicio fiscal del año 2012.°* Declara con lugar la demanda y sin efecto la resolución impugnada y su antecedente la Liquidación de Diferencias.

**8.4.4** El caso 5 del Art. 268 del COGEP referido a la errónea interpretación de un precepto jurídico ya tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos considerados en la sentencia, específicamente: **i)** La declaración del impuesto a la renta del ejercicio económico 2012, la compañía GONZACK S.A. la presentó el 19 de abril de 2013; **ii)** Fue notificada con la Comunicación de Diferencias Nro. DZ8-GPNOCDV16-00000238-M el 7 de noviembre de 2016; **iii)** Entre la una y la otra fecha han transcurrido más de tres años y menos de seis años; **iv)** En el caso sometido a litigio, la diferencia detectada en el acto determinativo no proviene de ocultación de ingresos.

**8.4.5** Al haberse establecido en el fallo recurrido, que el asunto a resolver es de puro derecho, resulta improcedente lo sustentado por el recurrente en su escrito de casación (fs. 138 vlta.) en el sentido de que: *° 1/4 lo que impulsa a la Administración Tributaria en el acto de determinación son los elementos de convicción que llevan a sostener ciertos gastos reportados por el contribuyente no fueron realizados en realidad. No se constituye en elemento esencial por lo tanto el rubro en cuestión sino la*

*manera como el contribuyente procedió para disminuir el pago de sus impuestos y como aquella es impropia con la conducta habitual de los contribuyentes.*<sup>o</sup> (sic). A ello habría que agregar, como se señaló anteriormente, que cuando se acusa al fallo de incurrir en vicios al amparo del caso 5 del Art. 268 del COGEP, no cabe valoración probatoria alguna.

**8.4.6** Esta Sala ha sido reiterativa en varios fallos en que el Servicio de Rentas Internas invoca la errónea interpretación del numeral 2 del Art. 94 del Código Tributario, para conseguir que la caducidad de su facultad determinadora se extienda de tres a seis años (causas (09501-2018-00175, 09501-2018-00057, 095091-2017-00791, 09501-2018-00281, 09501-2017-0736 entre otras), negando tal pretensión en base a las siguientes consideraciones: **i)** El Art. 94 del Código Tributario se refiere a la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria, es decir el tiempo que le concede la ley para que pueda intentar una determinación a las obligaciones tributarias del contribuyente, para lo cual fija: **1.** En 3 años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; **2.** La caducidad ampliada de 6 años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte. **ii)** El lineamiento jurisprudencial antes referido advierte que, para que se considere que el plazo de caducidad de la facultad determinadora, sea de 6 y no de 3 años, debe demostrarse por parte de la autoridad de control, que el contribuyente efectivamente ha ocultado un rubro que encaje en un tipo de renta o ingreso (partiendo del concepto de renta -ingresos- señalado en el Art. 2 de la LRTI) ya que no basta la simple diferencia numérica entre lo que pueda glosar la administración controladora y aquel valor declarado por el contribuyente, pues de ser ese el caso, todas las determinaciones serían de 6 y no de 3 años y no se requeriría hacer diferencia alguna. **iii)** En el caso concreto, el Tribunal de instancia señaló que las diferencias: <sup>a</sup> *1/4 no provienen de ocultación de INGRESOS*<sup>o</sup> (numeral 7.3.7).

**8.4.6** Con estos antecedentes, el Tribunal de instancia concluye que el plazo a aplicarse en este caso es de 3 años, pues coinciden con el supuesto del numeral 1 del Art. 94 del Código Tributario, por lo cual a la fecha de la notificación de la Aplicación de Diferencias No. 09201706500380162, suscrita por el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, ya había operado la caducidad de su facultad para determinar la obligación tributaria por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2012; por tanto el cargo de errónea interpretación del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, no procede.

## **NOVENO: DECISIÓN.-**

**9.1** Por los fundamentos expuestos, al tenor del Art. 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **Administrando justicia,**

**en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve **NO CASAR** la sentencia de mayoría dictada el 04 de junio de 2018, las 16h45, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2018-00126.

**9.2** Sin costas.

**9.3** Comuníquese, publíquese y devuélvase a la Sala de origen.

**9.4** Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 352-UATH-2021-OQ, de 5 de abril de 2021.

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

TOBAR SOLANO MARCO AURELIO  
**CONJUEZ NACIONAL**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

**FUNCIÓN JUDICIAL**

159056344-DFE

Juicio No. 17510-2018-00385

**CONJUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)****AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 21 de septiembre del 2021, las 16h23. **A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por la abogada Andrea Moya Hidalgo, procuradora judicial de la compañía OMNIBUS BB TRANSPORTES S.A. (OBB), en contra de la sentencia de mayoría dictada el 30 de mayo de 2019, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00385, propuesto por la referida compañía, en contra de la Resolución No. SENAE-DNJ-2018-0076-RE emitida por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador referente a una determinación tributaria.

## **1. ANTECEDENTES**

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió admitir la excepción previa planteada por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por prescripción en la presentación de la demanda de la compañía actora. Cabe señalar que de acuerdo al artículo 3 de la Resolución 12-2017 del Pleno de la Corte Nacional, la aceptación de excepción previa de prescripción, debe ser realizada mediante sentencia.

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

**1.2.1** Auto de 7 de enero de 2021, dictado por el doctor Jaime Gustavo Enríquez Yépez, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, al amparo del caso primero del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación de los artículos 107, 109 y 99 del Código Orgánico General de Procesos y errónea interpretación del numeral 5 del artículo 306 del Código Orgánico General de Procesos; y al amparo del caso segundo del art. 268 del COGEP por falta de motivación.

**1.2.2** Sorteo de la causa efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso

Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por los magistrados Gilda Rosana Morales Ordóñez (ponente), Gustavo Adolfo Durango Vela y José Dionicio Suing Nagua. Por licencia conferida a la jueza titular Gilda Morales, corresponde actuar en su reemplazo al conjuer encargado Fernando Antonio Cohn Zurita.

**1.2.3** Auto del jueves 2 de septiembre de 2021 en el que se convoca a las partes a audiencia para el día martes 7 de septiembre de 2021 a las 11h00.

**1.2.4** Audiencia oral en la que fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales, quienes presentaron sus argumentos y alegaciones en defensa de sus mandantes, conforme consta en el Acta que obra en el expediente de casación.

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 Sentencia recurrida.-** En la sentencia recurrida se dejó constancia que la audiencia preliminar llevada a cabo el 26 de febrero de 2019 resolvió desechar la excepción previa de prescripción en la presentación de la demanda (art. 153.6 del COGEP) y por tanto declarar como oportuna dicha presentación; que la audiencia fue suspendida, reanudándose el 16 de mayo de 2019 con otra integración de jueces, quienes consideraron que dicha decisión inobservó el art. 306.5 del COGEP, y que al no haberse dispuesto el archivo de la causa por prescripción, conforme dispone el artículo 110 del COGEP se declara la nulidad de lo actuado en la audiencia preliminar a partir de la fase de saneamiento, retrotrayéndolo a dicha fase, aceptando la excepción previa no subsanable relativa a la prescripción de la acción, disponiéndose el archivo del proceso.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** La casacionista, bajo la causal primera del artículo 268 del COGEP, fundamenta el cargo de falta de aplicación de los artículos 107, 109 y 99 del COGEP en el

hecho de que la primera norma prevé que la nulidad solo se puede declarar en los casos previstos en la ley, sin que se haya establecido cuál es la norma que en este caso posibilitaba declarar la nulidad; que la segunda norma dispone que en caso de nulidad se retrotrae el proceso al momento procesal anterior a aquel en que se produjo el acto nulo; por lo que habiendo el Tribunal declarado la nulidad del auto interlocutorio que declaró la validez del proceso, no podía modificar el auto que desechó la excepción previa que fue anterior al auto que declaró la validez procesal; que la tercera norma establece que tiene autoridad de cosa juzgada los que no han sido recurridos, por lo que no podía modificarse el auto interlocutorio que desechó la excepción previa de nulidad, que fue dictado con anterioridad al auto que declaró la validez del proceso, que fue objeto de declaratoria de nulidad. Por otra parte, bajo la misma causal, la parte recurrente señala que existe errónea interpretación del art. 306.5 del COGEP por parte del Tribunal, al considerar que dentro del término para impugnar un acto administrativo se debe incluir el día en que se notificó dicho acto. Refiere que esas violaciones procesales irrespetaron el principio de preclusión (al revisar fases que ya están clausuradas) y que le ocasionan indefensión, pues vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirle que se discuta en fase judicial el fondo de la controversia. Adicionalmente, bajo la causal 2 del artículo 268 del COGEP, la parte recurrente señala que la sentencia carece de motivación.

La parte demandada no contestó el recurso.

### **3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO**

El recurso de casación bajo la causal primera del art. 268 hace referencia a violación de normas procesales que vicien al proceso de nulidad, o que ocasionen indefensión. En este caso el recurrente alega que la violación de normas procesales le ocasionó indefensión. En cuanto al cargo de falta de aplicación de los artículos 107 y 109 del COGEP, se aprecia que en la sentencia se reconoce el principio de especificidad o legalidad, por el que se debe encontrar una causal de invalidez del acto en un texto legal, y aunque señala que esas causales son de orden general, ya que la ley no puede prever todos los casos, no señala norma alguna (ordinal sexto). Con ello el Tribunal no aplica el principio de especificidad previsto en el párrafo final del artículo 107 del COGEP. Adicionalmente, el Tribunal, que el 16 de mayo de 2019 decidió declarar la nulidad de lo actuado en la fase de verificación de la validez del proceso en la audiencia iniciada el 26 de febrero de 2019, infringió el párrafo final del artículo 110 del COGEP, al declarar la nulidad de un aspecto (supuesto vicio de procedimiento) que ya había sido discutido en la fase de saneamiento. No cabe duda que la alegación de que una demanda es extemporánea, mediante la excepción previa, alude a un vicio de procedimiento, como todas las excepciones previas descritas en el art. 153 del COGEP (siendo la del numeral 6, la relativa a la prescripción), pues no se podría entender de otra manera el efecto de archivo que la ley ordena para

aquellas excepciones no subsanables o para las subsanables que no se corrigen. En consecuencia, habiendo el Tribunal en su conformación anterior, en la audiencia iniciada el 26 de febrero de 2019, rechazado la excepción previa de prescripción, no cabía que habiéndose clausurado dicha fase (además de haberse declarado válido el proceso), en la continuación de la audiencia, el 16 de mayo de 2019, se declare la nulidad de dicha decisión, pues no solo que no se invocó una norma que permita dicha actuación (conforme lo exige el art. 107 del COGEP), sino que, al contrario, se infringió una norma que prohibía hacerlo (art. 110 del COGEP). Estas normas trascienden a una eventual modificación de la integración del Tribunal, de aquel que llevó a cabo la audiencia el 26 de febrero de 2019, al que la continuó el 16 de mayo de 2019

En consecuencia, verificándose los cargos de falta de aplicación de los artículos 107 y 110 del Código Orgánico General de Procesos, que ocasionaron indefensión en la parte actora, al impedirle que judicialmente se discuta el asunto de fondo controvertido, una vez que se superó la fase de análisis de las excepciones previas y verificación de validez del proceso, procede casar la sentencia, sin que sea necesario analizar los restantes cargos planteados; y en aplicación del art. 273.1 del COGEP corresponde devolver el proceso al Tribunal de instancia a fin de que continúe la audiencia preliminar desde la fase descrita en el numeral 3 del art. 294 del COGEP. Para el efecto y dado que los Tribunales han conformado salas fijas, se dispone que el último ponente de ese proceso (en caso de que continúe integrando el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito) continúe la sustanciación del proceso junto a los jueces que conforman la Sala fija que éste integre. En caso de que dicho ponente ya no actúe en dicho Tribunal, se deberá sortear la Sala que deba continuar la sustanciación de esta causa.

#### 4. SENTENCIA

Por las consideraciones expuestas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 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:

**4.1 CASAR** la sentencia de mayoría dictada el 30 de mayo de 2019, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00385 y devolver el expediente al Tribunal conforme se ha detallado en el numeral 3 de esta sentencia.

**4.2** Actúe la Doctora Ligia Marisol Mediavilla, como Secretaria (E) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la Acción de Personal emitida a su favor.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese y devuélvase al Tribunal de instancia.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO  
**CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

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

**FUNCIÓN JUDICIAL**

159057295-DFE

Juicio No. 18803-2019-00001

**CONJUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)****AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, martes 21 de septiembre del 2021, las 16h26. **A S U N T O**

Resolver el recurso de casación interpuesto por el señor Robert Augusto Fabara Gumpel, por sus propios derechos; en contra del auto de 18 de enero del 2019, a las 12h02, expedido por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2019-00001, propuesto por el mencionado contribuyente, en contra de la Resolución No. 917012018RREV000112 de 24 de julio del 2018, suscrita por la Directora General del Servicio de Rentas Internas (SRI), mediante la cual se confirman las Resoluciones No. 118012014RREC008964, 118012014RREC012060 y 118012014RDEV006054 que negaron la devolución del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, correspondientes a los meses de diciembre de 2013, enero y febrero del 2014.

## **1. ANTECEDENTES**

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En el auto recurrido se resolvió inadmitir la demanda por haber prescrito el ejercicio de la acción tributaria de impugnación planteada por el señor Robert Augusto Fabara Gumpel, en consecuencia se ordena el archivo de la causa.

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

**1.2.1** Auto de 7 de septiembre de 2020, a las 10h22, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el señor Robert Augusto Fabara Gumpel, por el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación del art. 306, numeral 6 del COGEP.

**1.2.2** La abogada Paulina Silva Barrera, procuradora del Director General y Director Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, contestó oportunamente el recurso.

**1.2.3** Sorteo de la causa número 18803-2019-00001, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de noviembre del 2020, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, en los jueces José Dionicio Suing Nagua, Gustavo Adolfo Durango Vela y Fernando Antonio Cohn Zurita (ponente).

**1.2.4** Auto del miércoles 8 de septiembre de 2021, en que se convoca a las partes a audiencia para el día martes 14 de septiembre de 2021 a las 15h00.

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 Problema jurídico planteado.-** CASO 1: El recurrente considera que en el auto objeto del recurso de casación el Tribunal de instancia, incurre en el vicio de falta de aplicación del art. 306, numeral 6 del COGEP; al amparo del caso 1 del art. 268 íbidem.

**2.4 Fundamentación del recurso.-** El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una falta de aplicación del art. 306, numeral 6 del COGEP, el cual señala que *<sup>a</sup>Las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado se propondrán en el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso.º*; que conforme se desprende de los antecedentes y del acto de proposición inadmitido, se evidencia que la impugnación recae sobre una devolución del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables; que el objeto de la demanda recae sobre la devolución de un valor, que si bien constituye debido en cuanto a una obligación tributaria, está sujeto a devolución en su totalidad en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos para el efecto; que por este motivo, es que para efectos de determinar la oportunidad del contribuyente para presentar una demanda por este concepto, se consideró lo establecido en el art. 306, numeral 6, que establece un plazo de 3 años para

impugnar devoluciones de lo debidamente pagado, en este caso, desde que se efectuó el pago respectivo, sin embargo, el Tribunal ha considerado que la demanda presentada no se circunscribe en el numeral 6 del art. 306 del COGEP, sino en el numeral 5 del mismo artículo, que dispone un término de 60 días para impugnar este tipo de conceptos; que lo anterior ha significado una falta de aplicación del numeral correcto en la presente causa; que la trascendencia del presente recurso se enfoca en el hecho de que si se hubiese aplicado el numeral 6 del art. 306 del COGEP, el término para recurrir correspondería al de 3 años y no de 60 días, generando como efecto que la demanda presentada el 2 de enero del 2019 hubiese cumplido con todos los requisitos para ser admitida a trámite.

**2.5 Contestación del recurso de casación.-** La abogada Paulina Silva Barrera, procuradora de la Directora general y Director Zonal 3 del SRI, en la contestación del recurso de casación interpuesto, argumenta que la parte recurrente ha establecido en su recurso afirmaciones totalmente alejadas del marco normativo ecuatoriano; que el acto administrativo impugnado ante el Tribunal de instancia corresponde a la Resolución No. 9170012018RREV000112, emitida con ocasión de un recurso de revisión, cuya fecha de interposición de la demanda judicial corresponde al 2 de enero de 2020; que se invoca como norma infringida el numeral 6 del art. 306 del COGEP, por supuesta falta de aplicación; que el término para presentar acciones de impugnación será de sesenta días a partir de la fecha de notificación del acto impugnado; que en el presente caso, tal como lo indica el auto recurrido, la Resolución impugnada fue notificada al recurrente con fecha 24 de julio del 2018, hecho que no constituye elemento de discusión, no solo por la causal invocada sino también porque nada ha mencionado siquiera el recurrente al respecto; que tanto el auto recurrido como el casacionista, coinciden con que la demanda ha ingresado a la Sala de Sorteos de la Corte de Justicia de Tungurahua, el miércoles 2 de enero del 2019, lo cual conlleva a la decisión adoptada por el Tribunal de instancia, sea correcta; que el recurrente al haber impugnado un acto administrativo correspondiente a una resolución emitida con ocasión de un recurso de revisión debió ejercer su derecho de impugnación y tutela judicial efectiva dentro de los términos previstos por la norma procesal; que el actor presentó su demanda fuera del tiempo legal previsto, conllevando su inoportuno accionar jurisdiccional al archivo de la demanda; que en el contenido del auto recurrido, se evidencia que la demanda presentada por el recurrente correspondió a una impugnación planteada contra la Resolución No. 9170012018RREV000112,

**2.6 Audiencia.-** La audiencia convocada se llevó a cabo el día martes 14 de septiembre de 2021 a las 15h00, a la que comparecieron las partes a sustentar el recurso y su contestación, conforme se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 1 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: <sup>a</sup> *Art. 268.- CASOS.- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 1. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal<sup>o</sup>.* Este caso se refiere a la violación de normas procesales o también llamados errores in procedendo, los mismos que pueden viciar el proceso, sea por nulidad insanable o por haber provocado la indefensión, siempre y cuando hubieren influido en la decisión de la causa y que esta nulidad no hubiera quedado convalidada legalmente. Además hay que mencionar que sobre este caso la doctrina y la jurisprudencia han manifestado que no toda violación de procedimiento es nulidad, pues para que se configure la misma deben cumplirse los principios de especificidad; es decir, que el vicio esté contemplado en la ley como causa de nulidad; y, el de transcendencia, que se refiere a que esa omisión debe ser de tal importancia que incida en la decisión de la causa. Esta violación puede estar dada por aplicación indebida que se presenta cuando entendida rectamente la norma se la aplica sin ser pertinente al asunto que es materia de la decisión; eso es, el juez hace obrar la norma a una situación no prevista o regulada por ella; la falta de aplicación, en cambio, es la omisión que realiza el juzgador en la utilización de las normas o preceptos jurídicos que debían aplicarse a una situación concreta, conduciendo a un error grave en la decisión final; mientras que la errónea interpretación de normas de derecho consiste en la falta que incurre el Juez al dar erradamente a la norma jurídica aplicada un alcance mayor o menor o distinto que el descrito por el legislador.

**3.2** El recurrente manifiesta en su recurso que se ha violentado por falta de aplicación el numeral 6 del artículo 306 del COGEP, habiendo el Tribunal aplicado el numeral 5 del mismo artículo. Para el análisis se reproducen los numerales aludidos:

#### CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

<sup>a</sup> *Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente:*

(1/4)

5. En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.

6. Las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado se propondrán en el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso.<sup>o</sup>

**3.3** Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia considera pertinente iniciar el análisis respectivo detallando en su parte pertinente lo que establece el Tribunal de instancia en el auto objeto del recurso de casación: **“TERCERO: 3.1.- En la especie, el actor manifiesta en el numeral 8 de su demanda respecto de la PRETENSIÓN, lo siguiente: “Con los antecedentes anteriormente expuestos y una vez que se dé el tramite pertinente a esta demanda de impugnación, dígense mediante sentencia declarar con lugar mi demanda de impugnación al acto anteriormente referido, amparado en los Arts. 141, 142, 299, y 320 numeral 3 del Código Orgánico General de Procesos, DEJANDO SIN EFECTO JURIDICO ALGUNO el acto administrativo impugnado constante en la Resolución No. 9170012018RREV000112, con fecha 24 de julio del 2018, suscrita por la eco. Marisol Andrade Hernández, Directora General del Servicio de Rentas Internas.”. De lo dicho y expuesto por el demandante, se deduce que ejerce una ACCION DE IMPUGNACION de las establecidas en el artículo 320 numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, porque impugna una resolución de carácter tributario dictada en recurso de revisión emitida por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, pretendiendo dejar sin efecto dicha resolución que confirmó las resoluciones que negó la devolución del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, correspondientes al periodo del mes de diciembre de 2013, enero y febrero de 2014.**

**3.2.- Establecida la clase de acción tributaria, corresponde dilucidar si la misma fue ejercida dentro del término que señala el artículo 306, numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, que concluye que cuando se trata de ejercer una acción encaminada a impugnar una decisión administrativa dictada en recurso de revisión, que vulnera un derecho o interés directo del demandante, el término para ejercer la acción es de sesenta (60) días, contados a partir de la fecha de notificación del acto impugnado.**

**3.3.- De lo expresado por el accionante en la demanda, y los documentos adjuntados se establece lo siguiente: a).- La resolución impugnada No. 9170012018RREV000112, es emitida con fecha 24 de julio del 2018, suscrita por la Eco. Marisol Andrade Hernández, Directora General del Servicio de Rentas Internas. b).- Cuando se le ordenó completar la demanda, el actor adjuntó la razón de notificación de la resolución impugnada que consta a fojas 46, de la cual se desprende que al actor se le notificó, el 24 de julio del 2018. c).- La**

*demanda ha ingresado a la Sala de Sorteos de la Corte de Justicia de Tungurahua, el miércoles 02 de enero del 2019, a las 15h26 (fojas 43 vuelta). Por lo expuesto el Tribunal verifica que la acción contenciosa tributaria de impugnación presentada por ROBERT AUGUSTO FABARA GUMPEL, es extemporánea, porque desde la fecha de notificación de la resolución impugnada a la fecha de ingreso de la demanda, transcurrió en demasía el término que establece el artículo 306, numeral 5 del Código Orgánico General de Procesos, produciendo en consecuencia la prescripción del derecho que tenía el actor para interponer la presente acción tributaria de impugnación. (¼)*

**3.4** La resolución impugnada correspondía a un recurso de revisión, que tenía como antecedente reclamos por pago debido (impuesto redimible a las botellas plásticas), pues el contribuyente, señor Robert Augusto Fabara Gumpel, había presentado la solicitud de devolución del Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables como reciclador por el período del mes de diciembre de 2013 y de los meses de enero y febrero de 2014; que el Servicio de Rentas Internas, resolvió desfavorablemente mediante Resoluciones Nos. 118012014RREC008964, 118012014RREC012060 y 118012014RDEV006054; ante lo cual el contribuyente presenta un Recurso de Revisión, el cual la Autoridad Tributaria resuelve también desfavorablemente, mediante Resolución No. 917012018RREV000112 de 24 de julio del 2018; resolución que es la que se impugnó judicialmente.

**3.5** El artículo 319 del COGEP distingue entre las acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales, las que a su vez están detalladas en los artículos 320, 321 y 322 del COGEP, respectivamente. Entre las acciones de impugnación se encuentra las que se proponen contra las resoluciones definitivas que niegan en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado (art. 320.7 del COGEP). Como se puede apreciar, en estos casos debe haber primero un pago, luego un reclamo a la administración en que se pide la devolución; y finalmente una resolución de la administración, que de ser total o parcialmente desfavorable, habilita al contribuyente a impugnar judicialmente esa decisión. Por otra parte hay la acción directa por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado, cuando el pago ha sido realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación tributaria (art. 321 del COGEP). En ese caso, hay primero una liquidación o determinación tributaria, luego un reclamo, que desemboca en una resolución desfavorable que se ejecutoria, y finalmente un pago. Una vez producidos tales eventos en la secuencia ya detallada, el contribuyente puede acudir directamente al Tribunal, para pedir la devolución.

**3.6** En el presente proceso, el contribuyente ha formulado una impugnación contra una resolución de recurso de revisión, que tenía como antecedente varias resoluciones de reclamo de devolución de pago debido, desfavorables al contribuyente. El recurso de revisión se insinúa respecto de actos

administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas (art. 143 del Código Tributario). Por tanto, las resoluciones de los reclamos de devolución de pago debido se ejecutoriaron y el contribuyente pidió su revisión, que fue negada. Aunque la resolución del recurso de revisión haya sido adoptada respecto de resoluciones previas en que se atendía reclamos de devolución de pago indebido, la acción judicial contra aquella resolución no deja de ser una acción de impugnación, que está prevista como tal en el artículo 320.5 del COGEP, sin que pueda considerarse que se trata de una acción directa (de pago debido), que como ya quedó indicado, es aquella que se plantea respecto de un pago realizado con posterioridad a la ejecutoria de una resolución administrativa que niega un acto de liquidación o determinación de obligaciones tributarias; circunstancias que distan de ser las que trata este caso, en que hubo primero un pago (debido), luego un reclamo, posteriormente una resolución que negaba el reclamo, su ejecutoria, una insinuación de recurso de revisión y finalmente una resolución que negó tal recurso.

**3.7** En consecuencia, sin lugar a dudas, la acción de impugnación contra una resolución de recurso de revisión es una acción de impugnación, y como tal está sujeta al término de 60 días previsto en el art. 306.5 del COGEP, que alude a las acciones de impugnación; y no al previsto en el art. 306.6 del mismo cuerpo legal. Por esa razón, dadas las fechas de la notificación de la resolución del recurso de revisión (24 de julio de 2018) y de la presentación de la impugnación judicial (2 de enero de 2019), la demanda fue extemporánea, por lo que se rechaza el cargo planteado.

**3.8** Aun cuando está plenamente dilucidado que el cargo planteado es improcedente, esta Sala no puede dejar de referirse a la antinomia que existe entre los numerales 5 y 6 del artículo 306 del COGEP en lo que guarda relación a las acciones directas de pago indebido, en exceso o debido, pues el numeral 5 alude (a más de las acciones de impugnación) a las acciones directas, que están descritas en el artículo 321 del COGEP, previendo un término de 60 días para su interposición; y el numeral 6 del mismo artículo 306 del COGEP trata sobre la acción contencioso tributaria de pago indebido, en exceso o debido, similar a la descrita en el artículo 321 del COGEP, previendo un plazo de tres años.

**3.9** El numeral 1 del artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dispone que las reglas de solución de antinomias prevén la aplicación de la competente, la jerárquicamente superior, la especial o la posterior. Los criterios de competencia y jerarquía no son aplicables, ya que las dos disposiciones son competentes para establecer la oportunidad para presentar la demanda y están contenidas en un mismo artículo relacionado a ese particular (306 del COGEP). La cronológica (ley posterior) tampoco lo es, ya que los textos de ambos numerales (5 y 6 del art. 306 del COGEP) fueron simultáneos (con la promulgación de dicho cuerpo normativo), sin que pueda considerarse como norma posterior la reforma efectuada en el año 2019 al

numeral 5, que simplemente establecía que el término para plantear las acciones de impugnación, corrían a partir del día siguiente de la notificación del acto o del tipo de acción, pero no modificaba el tipo de acciones que regulaban ese numeral. En cuanto a la especialidad, esta Sala es del criterio que estando plenamente especificadas en el numeral 5 del artículo 306 las acciones **directas**, que a su vez están descritas bajo ese calificativo en el artículo 321 del COGEP, como las de pago indebido, en exceso o de lo debidamente pagado, aplica para tales acciones el término de 60 días previsto en la primera norma. En cambio, la relación entre los artículos 321 y 306.6 no es tan inequívoca, pues las descripciones referidas en ambos preceptos, aunque similares, no son idénticas, ya que la condición de <sup>a</sup> directa<sup>o</sup> contenida en el artículo 321 no se encuentra en el art. 306.6 del COGEP.

#### 4. RESOLUCIÓN

**4.1.** Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** el auto de 18 de enero del 2019, expedido por el Tribunal Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Ambato, provincia de Tungurahua; dentro del juicio No. 18803-2019-00001.

**4.2** Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 352-UATH-2021-OQ de fecha 5 de abril del 2021.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO

**CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**



Juicio No. 17510-2018-00307

**CONJUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

**AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 22 de septiembre del 2021, las 12h42. **A S U N T O**

Resolución del recurso de casación interpuesto por la abogada Dayuma Serrano Añazco, procuradora fiscal de la Directora Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, en contra de la sentencia dictada el 8 de enero de 2019, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00307, propuesto por el señor Rodrigo Neptalí Fernando Cevallos Breilh, en calidad de representante legal de ASEGURADORA DEL SUR C.A., en contra de la Resolución No. 117012018RREC1399133 emitida por el Servicio de Rentas Internas, en la que se resuelve negar el reclamo administrativo de impugnación del Acta de Determinación No. 17201724901029308, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal de enero a diciembre de 2013.

## **1. ANTECEDENTES**

**1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.-** En la sentencia recurrida se resolvió dejar sin efecto la Resolución y Acta referidos en el párrafo anterior, porque, a criterio del Tribunal Distrital, el art. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, no contempla a la compensación como hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas.

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

**1.2.1** Auto de 13 de enero de 2021, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, al amparo del caso quinto del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y falta de aplicación del artículo 17 del

**1.2.2** Sorteo de la causa efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, mediante el que se radicó la competencia en el Tribunal de Casación integrado por los magistrados Gilda Rosana Morales Ordóñez (ponente), Gustavo Adolfo Durango Vela y José Dionicio Suing Nagua. Por licencia conferida a la jueza titular Gilda Morales, corresponde actuar en su reemplazo al conjuez encargado Fernando Antonio Cohn Zurita.

**1.2.3** Auto del jueves 2 de septiembre de 2021 en el que se convoca a las partes a audiencia para el día miércoles 8 de septiembre de 2021 a las 15h00.

**1.2.4** Audiencia oral en la que fueron escuchadas las partes procesales a través de sus procuradores judiciales, quienes presentaron sus argumentos y alegaciones en defensa de sus mandantes, conforme consta en el Acta que obra en el expediente de casación.

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

**2.1 De la jurisdicción y competencia.-** Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 segunda parte, número 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

**2.3 Sentencia recurrida.-** En la sentencia recurrida se dejó constancia de que el hecho generador del impuesto a la salida de divisas en el ejercicio fiscal 2013, de acuerdo a los artículos 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, 6 y 21 del Reglamento de aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, establecen con claridad el hecho generador y la base imponible, que consiste en la transferencia o traslado de divisas al exterior, sin que la compensación realizada por la compañía de seguros se englobe en ese supuesto.

**2.4 Fundamentación del recurso y contestación del mismo.-** La casacionista fundamenta el cargo de errónea interpretación de los arts. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y falta de aplicación del 17 del Código Tributario, en las siguientes consideraciones: que el

actor compensó con la reaseguradora del exterior, la cuenta por cobrar con la cuenta por pagar, lo que

configura el hecho generador del ISD, pues existe una transferencia o traslado de divisas al exterior, que se efectúa mediante la compensación entre asegurador y reasegurador, permitiendo evidenciarse una cancelación de la deuda, obviándose así, que la compensación es un pago simplificado, inmerso dentro de lo que la norma considera "pagos de cualquier naturaleza"; y, que no se considera que la compensación, configura el hecho generador de ISD, al existir un pago abreviado, y por tanto, el pago de cualquier naturaleza de que trata la norma. La falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario la fundamenta en que la compañía debía efectuar pagos al exterior, indistintamente de que existieran obligaciones entre ambas por las que debía efectuarse la compensación.

La parte actora replica en la contestación al recurso, que no se ha demostrado la transferencia o traslado de divisas al exterior a efecto de que se configure el impuesto a la salida de divisas conforme los artículos 156 y 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador vigente en el período 2013 por lo que no se produjo la errónea interpretación del referido artículo 156. Por otra parte señala que el principio de esencia económica tiene aplicación cuando existe una discordancia entre el contrato que se celebra y el efecto que se pretende ejecutar, sin que esa incoherencia se haya observado en las operaciones de reaseguro al efectuarse la compensación, por lo que no es procedente el cargo de falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

**2.5 Problema jurídico planteado.-** Esta Sala deberá decidir si el Tribunal de instancia interpretó erróneamente los arts. 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y 17 del Código Tributario, al considerar que no se configuró el presupuesto establecido en dichas normas, en el caso concreto objeto de la resolución.

### 3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

**3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.-** El recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que establece: "Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 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" (el subrayado fuera de texto). Este caso es conocido en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida.

**3.2** El Servicio de Rentas Internas, manifiesta que en la sentencia recurrida existe una errónea

interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario. Consecuentemente, a fin de establecer si se configuran o no los cargos alegados, este Tribunal Especializado empieza su análisis transcribiendo las normas de derecho que la autoridad tributaria estiman infringidas.

### CÓDIGO TRIBUTARIO

*“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.*

*Quando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen°.*

### LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

*“Art. 156.- Hecho generador.- El hecho generador de este impuesto lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. Cuando el hecho generador se produzca con intervención de las instituciones del sistema financiero, será constitutivo del mismo el débito a cualesquiera de las cuentas de las instituciones financieras nacionales e internacionales domiciliadas en el Ecuador que tenga por objeto transferir los recursos financieros hacia el exterior<sup>1/4</sup>° (El subrayado fuera de texto).*

**3.3** En la sentencia recurrida se tienen como hechos ciertos que la compañía actora y la reaseguradora en el exterior mantenían obligaciones recíprocas que se extinguieron por compensación. El Tribunal consideró que por los valores compensados no se producía el supuesto del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

**3.4** Esta Sala Especializada considera que la obligación tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, generado entre el sujeto activo o Estado y el contribuyente o responsable, vínculo en virtud del cual debe satisfacerse una prestación apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (art. 15 Código Tributario), entendiéndose que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, identifica los presupuestos establecidos por la ley, determinan las hipótesis por las cuales se produce el hecho imponible, y por el cual va a nacer la obligación tributaria (principio de reserva de ley); en este sentido, el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, define el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, de manera general en su

primer inciso dispone **que el hecho generador del ISD, lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.** En tanto que el art. 17 del Código Tributario, contiene el principio de realidad económica que surge como una de las maneras en que se pone de relieve, que las formas o ritualismos jurídicos no siempre reflejan la verdadera sustancia de las relaciones que están llamadas a regular; se trata, en definitiva, de una de las tantas manifestaciones que tiene la noción de la prevalencia de la sustancia sobre la forma

**3.5** El artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador contiene varias partes: i) Su núcleo, esto es, la condición del hecho generador: <sup>a</sup> la transferencia o traslado de divisas al exterior<sup>o</sup>; ii) la modalidad a través de la cual se realiza esa transferencia o traslado de divisas: <sup>a</sup> efectivo<sup>o</sup>, <sup>a</sup> giro de cheques<sup>o</sup>, <sup>a</sup> transferencias<sup>o</sup>, <sup>a</sup> envíos<sup>o</sup>, <sup>a</sup> retiros<sup>o</sup>, <sup>a</sup> pagos de cualquier naturaleza.

**3.6** Del artículo se infiere que cada una de las modalidades deben estar subordinadas al núcleo del hecho generador, esto es, al traslado o transferencias de divisas al exterior.

**3.7** Dado que con la compensación no se produce un traslado o transferencia de divisas, no podría entenderse comprendido dentro del concepto <sup>a</sup> pago<sup>o</sup>, a algo distinto al pago efectivo (referido en el Código Civil como una de las formas de extinguir las obligaciones), que es el que podría derivar en una transferencia o traslado de divisas al exterior. Solo de esa forma se produce <sup>a</sup> la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto<sup>o</sup> (Dicho Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, página 381).

**3.8** En consecuencia, no se produce el error de interpretación del artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador acusado en el recurso.

**3.9** En cuanto a la alegada falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario, debe analizarse si la *"transferencia o traslado de divisas"* que conforma el núcleo del hecho generador descrito en forma abstracta en el artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, podría considerarse como incluido, por la esencia y naturaleza del mismo, las obligaciones al exterior extinguidas por compensación, por los créditos que se tengan contra ese acreedor.

**3.10** El referido artículo, que trata sobre la primacía de la esencia sobre la forma, procura impedir que la voluntad de las partes prevalezca sobre la <sup>a</sup> voluntad<sup>o</sup> de una ley que prevé consecuencias tributarias para los hechos económicos que emergen de los actos jurídicos de las partes (Dicho Jarach, Finanzas

Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, página 396).

**3.11** Giuliani Founrouge al respecto manifiesta: *“¼ el fundamento del principio (refiriéndose al hecho económico) estriba en atender al contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras inadecuadas. En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas (por ejemplo encubren una compra venta bajo el aspecto de una donación), el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación”* (*ª* Derecho Financieroº. Depalma, Ediciones 1962. Pág. 169).

**3.12** La Administración Tributaria está plenamente facultada para aplicar la figura conocida como el hecho económico, de significativa importancia en la calificación del hecho generador, cuyo propósito busca desentrañar la esencia real de las transacciones económicas celebradas, para que éstas sean tomadas en cuenta en la configuración del impuesto, con independencia de la forma jurídica utilizada.

**3.13** En la sentencia se señala que el actor alegó que la relación contractual entre asegurador y reasegurador es continuada o de tracto sucesivo, y que no es la voluntad de las partes la que determina la forma de liquidación y pago de reaseguro, por lo que la compensación de cuentas entre asegurador y reasegurador es propia del negocio, y no está inspirada en el propósito de no pagar ISD (apartado 4.1.6, foja 310 vuelta); lo que no es rebatido por la parte demandada, que pone su acento en que el presupuesto de hecho referido en la norma abarca con el impuesto a un negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo al pago efectivo, como es la compensación (apartado 4.2.6, foja 313); razón por la cual el Tribunal sostuvo que la existencia de obligaciones pendientes y recíprocas se ha dado en este caso, entre la compañía contribuyente y las empresas aseguradoras en el exterior.

**3.12** En conclusión, la realización de la compensación es consustancial a la relación que mantiene la aseguradora y el reasegurador. Por ello, no solo que dicha operación no se subsume en el supuesto previsto en la norma para que se produzca el hecho generador (que en el ejercicio económico 2013 trata sobre traslado o transferencia de divisas al exterior, y no de extinción de obligaciones al exterior), sino que además, no se podría considerar la compensación como un artificio para realizar una encubierta transferencia o traslado de divisas al exterior, bajo una forma jurídica creada para el efecto; y por tanto, ni aún bajo el criterio de respeto al *ª* hecho económicoº se podría subsumir la realización de la compensación, en el supuesto abstracto previsto en la norma, ya que la compañía de seguros no le ha dado a sus operaciones con la reaseguradora una apariencia o estructura formal que resulte inadecuada a su relación comercial, que torne aplicable el artículo 17 del Código Tributario.

Tan cierto es que la compensación es una forma regular de extinguir las obligaciones, que está previsto en los artículos 51 y 52 del Código Tributario, cuando existen obligaciones recíprocas.---

**3.13** En consecuencia, se desecha el cargo de falta de aplicación del artículo 17 del Código Tributario.

#### **4. SENTENCIA**

Por las consideraciones expuestas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 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:

**4.1 NO CASAR** la sentencia dictada el 8 de enero de 2019, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2018-00307.

**4.2** Actúe la Doctora Ligia Marisol Mediavilla, como Secretaria (E) de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la Acción de Personal emitida a su favor.

**4.3** Sin costas.

**4.4** Notifíquese y devuélvase a la Sala de origen.

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO  
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

**JUEZ NACIONAL**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

**JUEZ NACIONAL (E)**

Juicio No. 09503-2014-0130

**CONJUEZ PONENTE: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO, CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)**

**AUTOR/A: COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 22 de septiembre del 2021, las 12h44. **VISTOS**

El señor Marcelo Fernando Velasteguí Cabezas, en su calidad de Gerente General de la compañía GUAYATUNA S.A., interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría emitida el 17 de enero de 2019, a las 10h02, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09503-2014-0130, accionado por la mencionada compañía, en contra de la Resolución Administrativa No. 109012014RREC081155 relacionada al Acta de Determinación No. 0920140100056 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009.

**PRIMERO: COMPETENCIA.-**

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 conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

**SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.-**

La sentencia de instancia de mayoría declara parcialmente con lugar la demanda, dando de baja exclusivamente la glosa identificada como <sup>a</sup> no presenta certificado de residencia fiscal, ni contrato<sup>o</sup> por el vaor de US\$ 1.836,40.

**TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.-**

El recurso de casación presentado fue calificado como procedente por el Tribunal de origen, mismo que dispuso elevar los autos a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**CUARTO: ADMISIÓN Y CONTESTACION DEL RECURSO.-**

**4.1** Mediante auto del 15 de diciembre de 2020, a las 09h40, el doctor Jaime Gustavo Enríquez Yépez,

en su calidad de Conjuez de esta Sala, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto.

**4.2** El Servicio de Rentas Internas no presentó contestación alguna al recurso de casación presentado por la compañía actora.

#### **QUINTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.-**

Mediante sorteo de la causa realizado el 13 de abril de 2021, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado) y Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular y ponente). Por licencia concedida a la Dra. Rosana Morales Ordóñez actúa el Dr. Fernando Cohn Zurita.

#### **SEXTO: 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.

#### **SÉPTIMO: ERRORES ALEGADOS.-**

**7.1** El recurrente cuestiona el fallo emitido, al amparo de las causales primera y tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, por: **A) Respecto de la causal primera: A.1) Falta de aplicación** de los arts. 68 y 90 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, arts. 41, 3 y 66 de la Ley de Zonas Francas y art. 39 del Código Civil; **A.2) errónea interpretación** del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno; **B) Respecto de la causal tercera, que invoca en forma subsidiaria: Falta de aplicación del art. 115 del Código de Procedimiento Civil, que condujo a la aplicación indebida del artículo 258 del Código Tributario y la falta de aplicación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.**-----

#### **OCTAVO: CONTENIDO DE LAS CAUSALES.-**

**8.1** La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, de modo expreso establece: *“Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva”*.

**8.2** La causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación establece: *“3ra. 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 en la sentencia o auto”*.

**NOVENO: ALCANCE DOCTRINARIO DEL ERROR.-**

**9.1** La causal primera es conocida en la doctrina como la violación directa de la Ley y que de configurarse el vicio jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida. La causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya la misma se requiere la presencia de dos elementos: el primero, que debe haber violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada; y, el segundo, que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

**9.2** Sobre la **falta de aplicación**, Luis Tolosa señala que: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”*<sup>14</sup> (Tolosa Villabona, Luis Armando, 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359). Sobre el mismo punto, Humberto Murcia Ballén expresa que: *“¼ el juez, al dictar su sentencia, la primera investigación que debe hacer consiste en la selección de la aplicable, o sea determinar la existencia y validez de ésta. Será necesario entonces que considere los problemas de la ley en el tiempo y en el espacio, precisando los límites personales, temporales y espaciales de la regla jurídica”*<sup>15</sup> (Humberto Murcia Ballén, *“Recurso de Casación Civil”*, Bogotá ± Colombia, 2005, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez C. Ltda., página 327). En consecuencia, 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.

**9.3** Sobre la **errónea interpretación**, la doctrina dice que: *“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”* (obra ya citada de Luis Armando Tolosa Villabona, Luis Armando, página 361).

**9.4** En lo atinente a la **aplicación indebida**, el mismo autor Luis Armando Tolosa Villabona expresa que este vicio consiste *“¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla”* (obra ya

citada, pág. 359).

**9.5** Sobre la causal tercera del art. 3 de la Ley de Casación, la doctrina señala que esta causal <sup>a</sup>¼ recoge la llamada (¼) 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 puro<sup>¼</sup> (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, pág. 151).

#### **DÉCIMO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR LOS VICIOS SEÑALADOS.-**

En el recurso de casación se sostiene que la sentencia incurre en falta de aplicación de los arts. 68 y 90 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; que mediante Resolución 2008-22 del Consejo Nacional de Zonas Francas CONAZOFRA, publicada en el Registro Oficial 446, de fecha 15 de octubre de 2008, se registra la calificación de GUAYATUNA S.A., como usuaria de la ZONA FRANCA DE POSORJA; que dichos actos constituyen actos administrativos que reconocen el goce de los beneficios establecidos en la Ley de Zonas Francas; que el principal de dichos beneficios, de conformidad a lo dispuesto en el art. 41 de la Ley de Zonas Francas, es el correspondiente a la exoneración del pago de impuesto a la renta; que dicha resolución se mantuvo vigente en el ejercicio fiscal 2009, e incluso hasta la fecha en que se presentó el recurso de casación; que lo dispuesto en la resolución creó derechos subjetivos a favor de la compañía, y que, por gozar de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, están llamados a cumplirse; que el Tribunal no aplicó lo dispuesto por los arts. 68 y 90 del Estatuto e ignoró la referida resolución, que es un acto administrativo que se presume legítimo, y que está llamado a cumplirse de acuerdo al artículo 82 del Código Tributario. En cuanto a la falta de aplicación del art. 41 de la Ley de Zonas Francas, señala que en la sentencia se indicó que dicho precepto no debía ser aplicado en atención a que era la Ley de Régimen Tributario la que debía considerarse para el caso, la misma que no previó la exoneración a las zonas francas. Al respecto expresa la parte casacionista que el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas solamente fue derogado cuando se promulgó el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, es decir, en el año 2010, con posterioridad al ejercicio económico 2009, además que en dicho Código se protegieron los derechos adquiridos, que en el caso de GUAYATUNA S.A. se extienden hasta el año 2023. En cuanto a la errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno manifiesta que el Tribunal consideró que dicho precepto prevalece sobre la Ley de Zonas Francas; sin tomar en cuenta

que la Corte Constitucional dejó establecido que la Ley de Régimen Tributario Interno no es ley orgánica y que el legislador ha ratificado su voluntad de que las exoneraciones de impuesto a la renta previstas por el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno no son las únicas que deben ser aplicadas por el SRI. En cuanto a la falta de aplicación del artículo 3 de la Ley de Zonas Francas el Tribunal omitió referirse a que por dicho precepto se crea un régimen especial en el ámbito tributario. Respecto al artículo 66 de la misma ley, cuya falta de aplicación acusa, señala que esa norma dota del carácter de especial al referido cuerpo legal, disponiendo que sus preceptos solo pueden ser modificados o derogados por leyes que expresamente se dicten para tal fin. En lo que tiene relación con el artículo 39 del Código Civil, expresa que el Tribunal al no aplicarlo, no pudo concluir en el hecho de que la ley especial para su derogatoria requiere ley expresa. Por la causal tercera señala que la falta de aplicación del artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, señala que la sentencia, en las glosas por beneficios sociales que no son objeto de aportes a la seguridad social, otros gastos por asistencia técnica, costo de transporte y gastos de seguros y reaseguros, no ha valorado las pruebas aportadas por la compañía ni ha expresado la valoración de gran parte de ellas, infringiendo la obligación de valorar las pruebas en su conjunto. Entre las pruebas que a su criterio fueron ignoradas por el Tribunal detalla las copias certificadas de sentencias, copias auténticas de contratos de asesoramiento técnico y adendum, informes de los servicios brindados, contratos de flete, pólizas de seguro; y que ello condujo a la aplicación indebida del artículo 258 del Código Tributario, que establece la obligación del actor de probar los hechos afirmados en la demanda, y a la falta de aplicación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno referente a las deducciones. Aclara que los cargos por la causal tercera son subsidiarios a los realizados conforme a la causal primera, que apuntan a que se considere que la compañía estaba exonerada de impuesto a la renta.

#### **UNDÉCIMO: SENTENCIA RECURRIDA.-**

**11.1** En la sentencia el Tribunal de instancia, en los apartados 6.2 y 6.3 del ordinal sexto, luego de exponer el objeto de la controversia y de reproducir normas atinentes al caso, citó un fallo de la Corte Nacional sobre un caso similar y del mismo extrajo su conclusión y decisión para el presente juicio, en el sentido de que la compañía no estaba exonerada de impuesto a la renta; y en función de ello, se analizaron las glosas que la compañía impugnó en forma subsidiaria: <sup>a</sup> *SEXTO (1/4) 6.2.. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL: Sobre lo expuesto, el Tribunal luego del análisis y consideración de las normas señaladas por ambas partes procesales, así como de la revisión exhaustiva del proceso, el acto impugnado y su antecedente, establece, como lo ha hecho en casos similares, que tanto en sede administrativa como judicial, la Administración Tributaria y la compañía GUAYATUNA S.A., enunciaron como fundamentos de derechos, similares normas jurídicas; lo que varía en el presente caso, es la apreciación y aplicación por parte del administrado y de la Administración frente a una*

exoneración sobre la que se discute su vigencia legal frente a las derogatorias expedidas. La parte la actora asegura que tiene derecho a la exoneración del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2009 de conformidad a la Ley de Zonas Francas, y por otro lado la demandada afirma que lo resuelto en el acto impugnado es lo procedente, por haber establecido que la accionante no tiene derecho a la exoneración enunciada y por tanto estaría obligado a declarar y pagar el impuesto a la renta del 2009 (¼) La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, en el fallo dictado el 13 de marzo del 2014, las 16h05, dentro del recurso No. 393-2012, señaló respecto a la exoneración prevista en la Ley de Zonas Francas, lo siguiente: " ¼ 5.3.6. La Ley de Régimen Tributario Interno, sin lugar a dudas en la normativa de especialidad en lo referente al Impuesto a la Renta; por lo tanto, lo dispuesto en su art. 9, prevalece sobre la disposición de exoneración establecida en la Ley de Zonas Francas; en tal virtud, pese a que ninguna de las normas legales antes mencionadas se encontraban derogadas y en aplicación al principio de especialidad, la normativa que prevalece es la dispuesta en el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la misma que no reconoce ninguna otra exoneración más que la establecida en la mencionada Ley. 5.3.7. La Ley para la Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999, que reformó la disposición del art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, está en vigencia desde el primero de enero del año 2000. 5.3.8. Por lo mencionado esta Sala especializada en base al análisis realizado concluye que la Sala de instancia en su sentencia ha incurrido en los vicios alegados por la Administración Tributaria recurrente fundados en la causa primera del art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto para los ejercicios económicos de los años 2005 y 2006 no es aplicable la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en la Ley de Zonas Francas ¼ por las razones expuestas ¼ resuelve casar la sentencia. 6.3. CONCLUSIONES: Analizado lo antes mencionado, se determina que: 1) La Ley de Régimen Tributario Interno, es la normativa que corresponde aplicar respecto al Impuesto a la Renta; consecuentemente, el contenido del art. 9, prevalece, tal como lo ha señalado la Corte Nacional, sobre la disposición de exoneración establecida en la Ley de Zonas Francas; por lo que, al no reconocer ese texto jurídico ninguna otra exoneración más que la contenida en la Ley, no es procedente que la compañía GUAYATUNA S.A., acceda a dicha exoneración. 2) A la Compañía GUAYATUNA S.A., le corresponde la obligación jurídica de liquidar y declarar el Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2009 por cuanto sus ingresos están gravados con dicho impuesto. 3) La exposición sobre el sustento de la improcedencia de la exención del pago del Impuesto a la Renta consta tanto en el Acta de Determinación Tributaria No. 0920140100056 como en la Resolución No. 109012014RREC081155 se encuentra clara y ampliamente expuesta, de tal forma que ha permitido a este Tribunal coincidir con el criterio adoptado en sede administrativa por corresponder a lo que en derecho procede en virtud de las normas mencionadas en la presente sentencia y la vigencia de las mismas, que corresponde a la

*debida motivación del acto impugnado sobre este argumento que aceptamos como válido, legal y procedente. SÉPTIMO: 7.1. Es procedente, luego de haber analizado y resuelto el primer punto controvertido en esta causa, continuar con los argumentos subsidiarios que manifiesta el actor en su demanda, referentes a las glosas levantadas en el Acta de Determinación Tributaria No. 0920140100056 que fueron ratificadas en la Resolución No. 109012014RREC081155 que atendió el reclamo administrativo de impugnación formulado por GUAYATUNA S.A. (1/4)°*

#### **DÉCIMO SEGUNDO: ANÁLISIS DE LOS TEMAS CONTROVERTIDOS.-**

**12.1** Corresponde en primer lugar pronunciarse sobre la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación alegada por el recurrente.

**12.1.1** Por razones metodológicas se abordarán en primer lugar los cargos de falta de aplicación de los artículos 3, 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas y de errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**12.1.2** El Tribunal basó su decisión de hacer prevalecer el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno sobre la disposición de exoneración establecida en la Ley de Zonas Francas [artículo 41, que no se menciona en forma expresa en la parte resolutive], en el fallo emitido dentro del recurso 393-2012 por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, que a su vez señalaba que la Ley de Zonas Francas, pese a no estar derogada, no se aplica, al prevalecer sobre ella, por especialidad en lo referente al impuesto a la renta, el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual no reconoce ninguna otra exoneración más que la establecida en la mencionada Ley.

**12.1.3** En el recurso de casación, la parte actora del proceso de instancia sostiene que, de acuerdo a los artículos 3 y 41 de la Ley de Zonas Francas, cuya falta de aplicación acusa, es consustancial a la zona franca un régimen impositivo de excepción. Adicionalmente destaca que, de acuerdo al artículo 66 de la misma Ley, que asimismo acusa de falta de aplicación, las normas de la Ley de Zonas Francas tiene el carácter de especial y prevalecerá sobre cualquiera otra, de carácter general o especial que se oponga a ella, y que no podrá ser modificada y derogada sino por aquellas que se dicten expresamente con dicho fin.-----

**12.1.4** Adicionalmente, en su recurso, la parte actora manifiesta que hubo errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto el Tribunal lo hizo prevalecer sobre lo dispuesto en la Ley de Zonas Francas. Expresa que la Ley de Régimen Tributario Interno no es una ley orgánica, ya que dicha calidad, que había sido conferida por el artículo 153 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, ya no tiene sustento, en atención a la declaratoria de

inconstitucionalidad de dicho precepto por parte de la Corte Constitucional, mediante sentencia No. 010-18-SIN-CC, y que el legislador ha ratificado su voluntad de que las exoneraciones del impuesto a la renta previstas en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno no son las únicas que deben ser aplicadas por el Servicio de Rentas Internas, al haberse suprimido, mediante la Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, el último inciso del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establecía que en la determinación y liquidación del impuesto a la renta no se reconocerán más exoneraciones que las previstas en dicho artículo, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente. Precisa además que siempre han coexistido exoneraciones del impuesto a la renta, tanto en la Ley de Régimen Tributario Interno y en otras leyes.

**12.1.5** La sentencia recurrida (en forma indirecta, al basarse exclusivamente en el fallo de la Corte Nacional dentro del recurso 393-2012 para resolver la aplicación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno) señala que la Ley de Zonas Francas de 1991, codificada en el año 2005, no ha sido derogada, sin embargo no la considera aplicable.

**12.1.6** A fin de clarificar conceptos en relación a la resolución de antinomias y los tipos de derogación, la validez y vigencia de las normas que ceden su aplicabilidad a otras y los mecanismos que se emplean para establecer la norma aplicable, es preciso señalar que: **i)** los parámetros utilizados para analizar la derogatoria tácita de una norma legal, son los que se emplean para la resolución de las antinomias jurídicas (a la que se refiere el numeral 1 del artículo 3 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional); esto es, los criterios jerárquico, de especialidad y cronológico; **ii)** La derogatoria puede ser expresa, cuando la norma derogante individualiza la norma o normas objeto de derogación; o tácita, cuando no hay esa especificación, pero la ley posterior contiene normas que son incompatibles con la ley anterior o cuando se recurre a formulaciones generales, tales como *"quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a la presente ley"*, sin especificar a qué normas se refiere, pues con esa redacción, solo en lo formal se trata de adoptar una forma de derogación expresa, pero en lo funcional se está conformando una derogatoria tácita, sobrando la fórmula genérica que siempre tendrá efecto cuando existe incompatibilidad entre dos leyes (Carlos Cárdenas Quiroz, *Modificación y Derogación de las normas legales*, Primera Edición, Ara Editores, Lima, 1999, páginas 39 a 50); **iii)** Además se menciona como un tipo de derogatoria tácita, la orgánica, cuando una materia regulada por varias leyes, es regulada de nuevo y en forma completa por otra ley, partiendo de otros principios y directrices (<https://www.diarioconstitucional.cl/temas-civicos/derogacion-organica/>); **iv)** La ley derogada no pierde su validez (en cuanto al cumplimiento de los requisitos para su promulgación), sino su vigencia o eficacia.-----

**12.1.7** En la sentencia no se ha considerado el elemento **jerárquico** como parámetro para la solución de la antinomia entre el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo que establece exoneración del impuesto a la renta en la Ley de Zonas Francas. En todo caso esta Sala deja constancia que ninguna de las dos leyes tiene reconocida la calidad de orgánica. La Ley de Régimen Tributario no tiene la calidad de orgánica, de acuerdo a la sentencia de la Corte Constitucional No. 010-18-SIN-CC, publicada en el Registro Oficial, Edición Constitucional No. 57 del martes 24 de julio de 2018. Dicha decisión era aplicable en el momento en que se emitió la sentencia de instancia en esta causa, aun cuando el fallo de la Corte Constitucional haya sido posterior a la determinación tributaria, en aplicación de los criterios expresados en los párrafos 52 a 56 de otra sentencia de la Corte Constitucional (la emitida dentro del Caso No. 1121-12-EP/19, Registro Oficial, Edición Constitucional No. 35 del viernes 31 de enero de 2020).

**12.1.8** El criterio **especialidad**, fue el utilizado como fundamento de la decisión de la sentencia de instancia, al ser ese el referido en el fallo de la Corte Nacional emitido dentro del recurso 393-2012, que le sirvió de sustento. Por aquel criterio, se ha considerado la especialidad respecto de exoneraciones del impuesto a la renta al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que no se deben reconocer más exoneraciones que las previstas en el mismo artículo. De ello se tratará en los siguientes apartados.

**12.1.9** Sara Armella (citada por Germán Pardo Carrero *Tributación Aduanera*, Primera Edición, 2009, Legis, Bogotá, página 250) menciona que *“la zona franca aduanera es una área geográfica o administrativamente limitada, dentro de la cual las actividades comerciales y/o industriales se benefician con un régimen especial en materia fiscal”*.

**12.1.10** Conforme a la Decisión 618 de la Comunidad Andina, sus países miembros son Partes Contratantes del Consejo de Cooperación Aduanera conocido como la Organización Mundial de Aduanas (OMA) que a su vez aprobó, entre otros instrumentos, el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, denominado en lo sucesivo Convenio de Kyoto, desde 1974. En dicho Convenio (<http://intranet.comunidadandina.org/documentos/DInformativos/SGdi245.doc>), se señala en el ANEXO ESPECÍFICO D: *“Definición: Zona franca una parte del territorio de una Parte Contratante en el que las mercancías allí introducidas se considerarán generalmente como si no estuviesen dentro del territorio aduanero, en lo que respecta a los derechos y los impuestos a la importación”*. Asimismo se detalla que el régimen procura la exoneración tanto de los impuestos de importación como de los internos: *“7. Norma.- Las mercancías admisibles en una zona franca con derecho a exoneración o a reembolso de los derechos y los impuestos de importación cuando sean*

*exportadas, se encontrarán en condiciones de recibir la exoneración o el reembolso mencionados inmediatamente después de haber sido introducidas en la zona franca. 8. Norma.- Las mercancías admisibles en una zona franca con derecho a la exoneración o al reembolso de los derechos y los impuestos internos cuando sean exportadas estarán en condiciones de recibir la exoneración o el reembolso mencionados después de haber sido introducidas en una zona franca° .*

**12.1.11** La Ley de Zonas Francas (Registro Oficial No. 625 del 19 de febrero de 1991) en sus considerandos, detalló la necesidad de promover el comercio exterior, **estimulando la inversión extranjera** y la transferencia tecnológica y **desarrollar actividades de producción** que generen **fuentes de trabajo y divisas** en beneficio del país, y que el Ecuador tiene características que garantizan el éxito de las zonas francas, localizadas en áreas delimitadas y **provistas de incentivos tributarios, fiscales y aduaneros**. Su artículo 3 definía a las zonas francas como un área delimitada y autorizada por el Presidente de la República mediante Decreto Ejecutivo, sujeta a regímenes de carácter especial en materia de comercio exterior, aduanera, tributaria, cambiaria, financiera, de tratamiento de capitales y laboral, para la producción y comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como para la prestación de servicios; señalándose en el artículo 40 (que en la codificación del año 2005 pasó a ser el artículo 41) que las empresas administradoras y los usuarios de zonas francas, gozarán de exoneración del 100% del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado, así como de cualquier otro impuesto que se creare, así requiera de exoneración expresa. El artículo 61 (que en la codificación del 2005 pasó a ser 66) estableció que las normas de dicha ley tienen el carácter de especiales y prevalecerán sobre cualquier otra, sea de carácter general o especial, y no podrá ser modificada ni derogada por otras leyes, sino por aquellas que se crearen para dicho fin.

**12.1.12** La Ley de Zonas Francas indiscutiblemente contenía normas tributarias. La Constitución de 1979, vigente al momento de la promulgación de aquella, señalaba que la finalidad de las leyes tributarias es estimular la inversión:

*Art. 52.- El régimen tributario se rige por los principios, básicos de igualdad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general.*

*Las leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procuran una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país.*

**12.1.13** Igual característica se mencionaba en la Constitución del año 1998, vigente al momento de la codificación de la Ley de Zonas Francas del año 2005:

*Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.*

*Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.*

**12.1.14** La Constitución del año 2008, que estaba vigente al momento de la derogatoria expresa de la Ley de Zonas Francas por el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, destacaba la finalidad de las normas tributarias, para propiciar el empleo y la producción:

*Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*

**12.1.15** En conclusión, la Ley de Zonas Francas establece un régimen especial en áreas específicas, distinto al que rige para el territorio nacional, en diversos ámbitos (comercio exterior, aduanero, tributario, cambiario, financiero, de tratamiento de capitales y laboral) con el fin de alentar la inversión, generando empleo, producción y divisas.

**12.1.16** La Ley de Régimen Tributario Interno regula los impuestos internos, tales como el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los consumos especiales.

**12.1.17** Confrontadas las dos leyes, **ambas son especiales**: la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que respecta a los tributos internos, y la Ley de Zonas Francas en cuanto al tratamiento al tipo de entidad a cuya categoría pertenece el actor del proceso de instancia (usuaria de zona franca), que goza de un régimen distinto al general del país, en varios aspectos, entre ellos el tributario, al estar exonerado del impuesto a la renta.

**12.1.18** El Tribunal ha partido de criterios similares a los que soportan una derogatoria orgánica, al señalar que la reforma legal al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario dotó a dicho precepto de la exclusividad para establecer exoneraciones del impuesto a la renta (especialidad en lo referente al impuesto a la renta), haciéndole perder la eficacia que, respecto de dicho particular, tenía la Ley de Zonas Francas. Por ello se deberá escrutar si en este caso el legislador imprimió ese efecto a aquella norma.

**12.1.19** La modificación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el artículo 20 de la Ley No. 99-24 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Registro Oficial Suplemento No. 181 del viernes 30 de abril de 1999), que incluyó en su parte final *“En la determinación y liquidación del impuesto a la renta NO SE RECONOCERÁN MÁS EXONERACIONES QUE LAS PREVISTAS EN ESTE ARTÍCULO, aunque otras leyes, generales o especiales, establezcan exclusiones o dispensas a favor de cualquier contribuyente”*, no implicaba mayor variación a lo que ya señalaba el **texto original del año 1989 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno**, en el que se establecía que las exoneraciones del impuesto a la renta eran *“únicamente”* los ingresos previstos en dicho artículo y el artículo 13 de la misma ley.

**12.1.20** Cabe señalar que **2 años después de la promulgación de la Ley de Régimen Tributario, que señalaba que “únicamente” estarán exonerados del impuesto a la renta los ingresos detallados en el mismo artículo y en el artículo 13 de la misma ley, se promulga la Ley de Zonas Francas** (a iniciativa del Presidente de la República, como se ve en sus considerandos), disponiendo exoneración del impuesto a la renta para concesionarios y usuarios de dichas zonas, aun cuando esos casos no estaban previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

**12.1.21** En la misma Ley para la reforma de las finanzas públicas del año 1999, que introdujo la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno en que se ha sustentado el criterio de exclusividad de dicho precepto para fijar exoneraciones del impuesto a la renta, se produjo una derogatoria expresa de una exención del impuesto a la renta contenida en otro cuerpo legal. Así, en el literal e) del artículo 19 de la referida Ley para la reforma de las finanzas públicas, se derogó el artículo 20 del Decreto Supremo No. 1397 publicado en el Registro Oficial No. 151 del 31 de octubre de 1966, reformado por el artículo 7 de la Ley No. 97 publicada en el Registro Oficial No. 50 del 23 de agosto de 1990 (que establecía exoneración del impuesto a la renta para los ciegos). **Si acaso la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno por la Ley para la reforma a las finanzas públicas hubiera tenido el efecto de la pérdida de eficacia (cotejable a la derogatoria tácita) de exoneraciones contenidas en cuerpos legales distintos al de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se explicaría la razón por la cual en esa misma ley se efectúa una derogatoria expresa de exoneración contenida en un cuerpo legal especial anterior.**

**12.1.22** La reforma del año 1999 al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno tampoco implicó imposibilidad para fijar con posterioridad exoneraciones en otros cuerpos legales. Así, en el Mandato 16 (Registro Oficial Suplemento No. 393 del jueves 31 de julio de 2008), se estableció en el artículo 7 la exoneración del impuesto a la Renta por las utilidades obtenidas en la primera etapa

de la comercialización agrícola, sin que esa exoneración haya constado en el artículo 9 de la LRTI, ni se haya reformado el referido artículo para que cobre vigencia la exoneración. Del mismo modo, en la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016 (Registro Oficial Suplemento No. 759 del viernes 20 de mayo de 2016), en el artículo 9 se dispuso que *“las nuevas inversiones productivas que se ejecuten en los siguientes tres años contados a partir de la vigencia de la presente ley, en la provincia de Manabí, el cantón Muisne y otras circunscripciones afectadas de la provincia de Esmeraldas que se definan mediante Decreto, estarán exoneradas del pago del Impuesto a la Renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles únicamente a la nueva inversión”*, sin que esa norma haya constado como reforma al artículo 9 de la LRTI; particular que resulta muy llamativo dado que en la misma Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana, se efectuaron reformas a otros artículos de la LRTI (a los artículos 101 y 102 de la LRTI por las disposiciones reformativas segunda y tercera, pero no al 9 de la LRTI).

**12.1.23** La exoneración del impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas permaneció vigente en la codificación del año 2005, en el artículo 41 (Registro Oficial No. 562 del lunes 11 de abril de 2005), con posterioridad a la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario en el año 1999; sin que pueda considerarse que ello ha sido un error de compilación, pues **en cuerpos legales posteriormente aprobados, en forma expresa se ha reconocido la continuidad del régimen tributario especial de zonas francas**, como se detallará en el siguiente apartado.

**12.1.24** La Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios (Registro Oficial No. 148 del viernes 18 de noviembre de 2005), introdujo la exoneración del impuesto a la Renta por inversiones en ciertas áreas productivas (artículos 3 y 1), reformando además, con su artículo 10, el artículo 9 de la LRTI para incluir como caso de exoneración del impuesto a la Renta a la Ley de Beneficios Tributarios. Aun cuando, en ese fragmento, la Ley podría sugerir que, en efecto, la introducción de una exoneración requería además reformar el artículo 9 de la LRTI para que quede consagrada la exención, **la misma Ley de Beneficios Tributarios indicó en su disposición general que *“los incentivos y beneficios tributarios que se conceden a través de la presente ley, ASÍ COMO LOS PREVISTOS EN LA LEY DE ZONAS FRANCAS RELATIVOS A LA EXONERACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA y del Impuesto al Valor Agregado, solo podrán ser modificados o eliminados por una ley dictada para el efecto”***; expresión imposible de realizar si el legislador hubiera considerado que las exoneraciones detalladas en dicha ley habían sido derogadas en el año 1999 por efecto de la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, o que, sin estar derogadas, eran ya ineficaces por la

**aplicación exclusiva de este último artículo.**

**12.1.25** La derogatoria a la Ley de Zonas Francas por parte del literal n) de las Disposiciones Derogatorias del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, (Registro Oficial Suplemento No. 351 del miércoles 29 de diciembre de 2010), denota que dicho cuerpo legal estaba vigente hasta entonces. Tal derogatoria fue posterior a la fecha en que se emitió la concesión de zona franca (de la compañía actora fue declarada usuaria en el año 2009), por lo que el beneficio de usuaria se extiende hasta que termine dicha concesión, que se mantendría de acuerdo a la tercera disposición transitoria del mismo Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, abarcando en consecuencia el ejercicio económico 2008. Con ello, el legislador cumplió lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 34 del Código Tributario.

**12.1.26** Con tales antecedentes, queda evidenciado que: **i)** En el año 1999 no se derogó expresamente el artículo 41 de la Ley de Zonas Francas (en el fragmento que hace referencia al impuesto a la renta); **ii)** La Ley de Régimen Tributario Interno desde un inicio previó que las únicas exoneraciones eran las especificadas en el mismo precepto (dejando a salvo las del artículo 13 de la misma ley), lo que no impidió al mismo legislador crear y mantener exoneraciones en otros cuerpos legales, cumpliendo el único principio al que se está sujeto, que es el de reserva de ley en materia tributaria, de acuerdo al artículo 3 del Código Tributario, y la norma constitucional (artículo 53 de la Constitución de 1979 vigente al momento de la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno y de la Ley de Zonas Francas; artículo 141 -numeral 3- de la Constitución del año 1998, vigente por tanto al momento de la reforma del año 1999 al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como a la fecha de la codificación de la Ley de Zonas Francas y de la promulgación de Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del año 2005 que reconocía la permanencia de los beneficios tributarios a los usuarios y administradores de zonas francas; y 301 de la Constitución de 2008, vigente al momento de la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que derogó la Ley de Zonas Francas, determinando que los beneficios ya concedidos continuarían hasta su terminación); **iii)** En la misma ley del año 1999 que introdujo la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario, el legislador no consideró que las exoneraciones del impuesto a la renta establecidas en otras leyes promulgadas antes de la reforma al artículo en el año 1999 quedaban derogadas tácitamente, o que perdían su eficacia o vigencia, pues derogó expresamente normas de ese tipo; **iv)** Con posterioridad a la reforma, el legislador no se consideraba impedido de introducir exoneraciones del impuesto a la renta en otros cuerpos legales; **v)** El legislador con posterioridad a la reforma del año 1999, en forma expresa reconoció la vigencia de la exoneración del impuesto a la renta prevista en la Ley de Zonas Francas.

**12.1.27** Es recurrente en el legislador el empleo de frases rituales, para tratar de imprimir a la ley que se crea en cada momento una fuerza vinculante mayor a la de los cuerpos normativos creados con anterioridad, así como a darle una permanencia en el tiempo. Por eso: **i)** incluyó en la Ley de Régimen Tributario Interno del año 1989 en su artículo 9 un término que le daba supuesta exclusividad para fijar exoneraciones del impuesto a la renta; **ii)** la Ley de Zonas Francas en el año 1999 trató de blindar su vigencia mediante su artículo 61, que señalaba su carácter de especial y prevaleciente sobre otra de carácter general o especial que se le oponga, y que dicha ley no podía ser modificada o derogada por otra ley, a menos que se expresamente se dicte para dicho fin; **iii)** la reforma del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno del año 1999 remarcaba la supuesta exclusividad para establecer exoneraciones del impuesto a la renta.

**12.1.28** De las 3 disposiciones mencionadas en el apartado anterior, la que más se ajusta al principio constitucional de reserva de ley y al artículo 34 del Código Tributario, es el artículo 61 de la Ley de Zonas Francas expedida en el año 1991. Por esa razón el legislador codificó dicha ley en el año 2005, incluyendo el artículo referente a la exoneración del impuesto a la renta para administradoras y usuarias de zonas francas, y se confirmó la vigencia de dichos beneficios mediante la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del año 2005.

**12.1.29** En función de lo señalado en los apartados anteriores, no se considera que el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno deba prevalecer por **especialidad** respecto de la Ley de Zonas Francas, ni que la reforma del referido artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno efectuada en el año 1999 haya ocasionado la pérdida de eficacia y vigencia a la norma que establecía la exoneración del impuesto a la renta en la Ley de Zonas Francas. Por esa razón, esta última exoneración coexistía con las referidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y en otros cuerpos legales.

**12.1.30** En cuanto al criterio de temporalidad o **cronológico**, la Ley de Zonas Francas resultaría aplicable, no tanto por el año de la codificación del año 2005 (que incluía la concesión de la exoneración del impuesto a la renta en el artículo 41), como por la reiteración de la permanencia del referido beneficio en la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas del mismo año 2005, esto es, seis años después de la reforma al artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**12.1.31** Adicionalmente es necesario referir que un caso análogo en el que la Sala Especializada de la Corte Nacional sustentó la negativa a las exoneraciones a una usuaria de zonas francas (recurso de casación No. 390-2016; sentencia emitida el 27 de septiembre de 2016), con el mismo argumento que

el expresado en la sentencia dictada el 13 de marzo de 2014 dentro del recurso No. 393-2012 (que fue el sustento del Tribunal para el fallo que es objeto de este recurso de casación), fue sujeto a acción extraordinaria de protección, dentro del caso 2446-16-EP, que desembocó en la sentencia No. 028-18-SEP-CC del 17 de enero de 2018 (esto es, antes de la emisión de la sentencia que es objeto del presente recurso de casación), publicada en el Registro Oficial, Edición Constitucional No. 82 del viernes 10 de mayo de 2019, en la que la Corte Constitucional estableció que el argumento de la Corte Nacional era insuficiente para tratar el caso controvertido y declaró la vulneración al derecho constitucional al debido proceso en la garantía de motivación, así como a la seguridad jurídica, previstos en los artículos 76 numeral 7 literal l y 82 de la Constitución de la República.

**12.1.32** En consecuencia se denota que el Tribunal interpretó erróneamente el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al considerar que por la reforma del año 1999 a dicho precepto, era inaplicable la exoneración fijada en la Ley de Zonas Franjas (específicamente su artículo 41, no mencionado en la parte resolutive del fallo). Por lo tanto, el beneficio de exoneración del impuesto a la renta del actor de instancia, como usuario de zona franca, se extiende hasta que termine dicha concesión, de acuerdo a la tercera disposición transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. En consecuencia, el Tribunal incurrió además en la inaplicación de los artículos 3, 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas, que confiere a las zonas francas y sus usuarios un régimen tributario especial, de exoneración de impuesto a la renta, que solo podía ser dejado sin efecto con una ley posterior expresa promulgada para dicho fin.

**12.1.33** Aunque con la admisión de dicho cargos se evidencia que el actor del proceso de instancia gozaba de la exoneración que el SRI le negó, cabe además mencionar que la función ejecutiva aplicó las normas de la Ley de Zonas Francas, al momento del reconocimiento como usuaria de zona franca a la compañía actora; particular que en la sentencia se señala.

**12.1.34** Respecto a tal acto, la recurrente sostiene que ha existido una falta de aplicación de los arts. 68 y 90 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), los cuales disponen que los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen; y que los actos administrativos podrán extinguirse o reformarse en sede administrativa por razones de legitimidad o de oportunidad.

**12.1.35** El mismo ERJAFE dispone en los artículos 91 y 93, que la extinción o reforma de oficio de un acto administrativo por razones de oportunidad tendrá lugar cuando existen razones de orden público que justifican declarar extinguido dicho acto administrativo, sin que pueda tener efectos retroactivos; y que cualquier acto administrativo deberá ser extinguido cuando se encuentre que dicho acto contiene vicios que no pueden ser convalidados o subsanados, y que el acto administrativo que declara

extinguido un acto administrativo por razones de legitimidad tiene efectos retroactivos.

**12.1.36** Al no haber sido extinguido el referido acto administrativo, no se pueden negar los efectos del mismo y por tanto los beneficios que contempla la Ley de Zonas Francas, como lo ha hecho el SRI, por lo que se ha verificado la falta de aplicación en la sentencia de los arts. 68 y 90 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE).

**12.1.37** En conclusión, la errónea interpretación del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la falta de aplicación de los artículos 3, 41 y 66 de la Ley de Zonas Francas y 68 y 90 del ERJAFE, en que ha incurrido el Tribunal, ocasionaron que se ratifique el desconocimiento que el SRI tuvo respecto de la exoneración al impuesto a la renta de la empresa actora en el ejercicio de sus actividades como usuaria de zona franca, que fue establecida en la Ley de Zonas Francas desde su promulgación en el año 1991 hasta su derogatoria en el año 2010, debiendo respetarse el tiempo que en su oportunidad le fue concedido a la compañía para actuar como tal, conforme a la tercera disposición transitoria del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, concordante con lo que dispone el artículo 34 del Código Tributario, que al referirse a la exención señala: *“la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración”*.

**12.1.38** La procedencia de los cargos ya analizados, torna inoficioso el escrutinio del restante reproches referentes a la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación (falta de aplicación del art. 39 del Código Civil).

**12.2.** En cuanto a la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, se deja constancia que la misma contiene cargos subsidiarios, esto es, en caso de que no hubiera prosperado el cargo principal conforme a la causal primera. Adicionalmente, en la sentencia no se evidencia que las glosas hayan sido levantadas respecto a actividades distintas a aquellas por la que se le dio la calificación de usuaria de zona franca a la compañía actora, en sujeción a los propósitos previstos en la Ley de Zonas Francas (artículo 3 de la codificación) para gozar de la exoneración tributaria (artículo 41 de la codificación), por lo que no tiene sentido efectuar un análisis de los cargos que el actor formula contra dichas glosas por violación a las normas de valoración de la prueba, dado que no tendría efecto impositivo alguno.

### **DÉCIMO TERCERO: SENTENCIA**

Por las consideraciones precedentes, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, <sup>a</sup> ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA°, resuelve **CASAR** la sentencia de mayoría emitida el 17 de enero de 2019, a las 10h02, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil,

Provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09503-2014-0130. Consecuentemente se deja sin efecto la Resolución 109012014RREC081155 y el Acta de Determinación No. 0920140100056, emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009. Sin costas, Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO  
CONJUEZ NACIONAL (PONENTE) (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA  
JUEZ NACIONAL (E)



Juicio No. 17510-2018-00361

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO**

**TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, viernes 24 de septiembre del

2021, las 11h19. **VISTOS:** Agréguese al proceso los escritos presentados por la señora Katerine Muñoz Vega, cónyuge sobreviviente del señor Galo Santiago Granda Muñoz, igualmente el oficio remitido a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, por el Tercer Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, en el que señala: *“ por error se ha recibido en esta instancia, el escrito de 3 de septiembre de 2021, con el cual la señora Katerine Muñoz Vega adjunta en copias certificadas el acta notarial de posesión efectiva de los bienes dejados por el señor Galo Santiago Granda Muñoz°.*

En lo principal, una vez que se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en providencia de 9 de septiembre de 2021, las 10h46, este Tribunal en relación al desistimiento presentado por la referida cónyuge sobreviviente, conforme dispone el artículo 239 del Código Orgánico General de Procesos, previo a su aprobación, considera: **PRIMERO: Integración e**

**identificación del Tribunal.- 1.1.** Mediante sorteo de 19 de noviembre de 2020, a las 19h07, le ha correspondido conocer el recurso de casación interpuesto por los procuradores judiciales del señor GALO SANTIAGO GRANDA CALISTO, a esta Sala Especializa de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, integrada por los doctores Fernando Antonio Cohn Zurita, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela.- Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua, Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueces titulares) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, emitido por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y abalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021. De igual manera, actúa el doctor

Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de esta Sala en remplazo de la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional en atención en lo dispuesto en el oficio No. 934-SG-CNJ-SLL-2021 de fecha 19 de agosto de 2021, suscrito por el señor Presidente de la Corte Nacional de Justicia. **1.2.** Este Tribunal Especializado es competente para conocer el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 apartado segundo, numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). **SEGUNDO: Identificación de las Partes.- 2.1. Parte actora recurrente:** El señor Galo Santiago Granda Calisto; **2.2. Parte demandada:** Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. **TERCERO: Antecedentes.- 3.1.** Mediante escrito presentado el 31 de agosto de 2021, las 12h20, la señora Katerine Muñoz Vega, de estado civil viuda manifiesta: *“<sup>a</sup> 1/4 por sus propios derechos y personales derechos y en representación de sus hijos menores de edad, dentro de este proceso, que sigo en contra del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS; ante usted respetuosamente comparezco y manifiesto: Con fecha 29 de mayo de 2020 procedí a realizar el pago total de mis obligaciones tributarias pendientes con el Servicio de Rentas Internas, extinguiéndose así la obligación jurídico tributaria, con fundamento en el art. 37 del Código Tributario.- (1/4) En ese sentido y de conformidad con el artículo 238 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) y por cuanto se ha cumplido con el pago DESISTIMOS DE LA PRETENSIÓN PROPUESTA POR NOSOTROS EN EL RECURSO DE CASACIÓN, por lo que solicito a usted encarecidamente se sirva fijar día y hora para realizar el reconocimiento de mi firma, hecho lo cual usted se servirá aprobar este desistimiento.”* (Las mayúsculas corresponden a la peticionaria); **3.2.** Con fecha 6 de septiembre de 2021, las 13h02, la señora Katerine del Rocío Muñoz Vega, comparece ante el doctor Gustavo Adolfo Durango, Juez ponente de esta causa, con el objeto de ratificar y, reconocer la firma y rúbrica constante en el escrito que fue exhibido y que contiene el desistimiento presentado, conforme consta el acta de fojas 78 del cuaderno de casación; **CUARTO: Motivación.-** De acuerdo a lo previsto en el Art. 76, numeral 7, literal 1), de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el Art. 89 del Código Orgánico General de Procesos, procedemos a motivar esta resolución, de la siguiente manera: **4.1.-** En la especie es menester recurrir a lo dispuesto en los artículos 238 y 239 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), que textualmente dicen: *“Art. 238.- Desistimiento del recurso o de la instancia. Se podrá desistir de un recurso o de la instancia, desde que se interpuso aquel y mientras no se haya pronunciado sentencia definitiva, lo que producirá la firmeza de la providencia impugnada, salvo que la contraparte también haya recurrido, en cuyo caso requerirá que ella también desista. Art. 239.- Validez del desistimiento. Para que el desistimiento sea válido, se requiere: 1. Que sea voluntario y hecho por persona capaz. 2. Que conste en los autos y se halle reconocida la firma de quien lo realiza ante la o el juzgador. 3. Que sea aprobado por la o el juzgador. 4. Que si es condicional, conste el consentimiento de la parte*

*contraria para admitirlo*°; **4.2.-** En vista de que en el presente caso el desistimiento es presentado por la señora Katerine del Rocío Muñoz Vega, quien comparece por sus propios derechos y en representación de sus hijos menores de edad, esta Sala, conforme al anexo adjuntado a la petición, verifica que: **i)** mediante acta notarial de fecha 12 de marzo de 2021, ante la doctora Pamela Bautista Robalino, Notaria Cuarta del cantón Rumiñahui, la señora Katerine del Rocío Muñoz Vega, cónyuge sobreviviente del señor Galo Santiago Granda Calisto solicita la posesión efectiva de los bienes dejados por el causante (fojas 102 a 115 del expediente de casación ) en el cual consta copia certificada del certificado de defunción, pedido que conforme el literal d) queda concedida de manera pro-indiviso *“ 1/4 en favor de sus únicos y universales herederos Milka Rafaella Granda Muñoz y Galo Elías Granda Muñoz como hijos y Katerine del Rocío Muñoz Vega como cónyuge sobreviviente con derecho a gananciales; dejando a salvo posibles derechos de terceros.”*; **ii)** Que a fojas 68 del expediente de casación, consta el certificado de cumplimiento tributario para contribuyentes no registrados o no activos en el RUC, emitido por el Servicio de Rentas Internas, de fecha 31 de agosto de 2021, 11h33, del que se desprende que *“ Revisada la base de datos del SRI, el contribuyente GRANDA CALISTO GALO SANTIAGO con RUC/ C.I/ Pasaporte 1708253198001, no registra deudas en firme”* y la impresión a fojas 69 en hoja simple de *“ Consulta contribuyentes con obligaciones firmes, impugnadas y en facilidad de pago”* del que se desprende que a fecha 31 de agosto de 2021, el contribuyente Granda Calisto Galo Santiago, con cédula de ciudadanía Nro. 1708253198, *“ no registra deudas firmes, impugnadas o en facilidades de pago”* . En ese sentido, al constatarse que no existen elementos que determinen que quien desiste se encuentre incurso en alguna de las inhabilidades prevenidas en el artículo 240 *ibídem*; además el desistimiento es presentado por la señora Katerine del Rocío Muñoz Vega, cónyuge sobreviviente del señor Galo Santiago Granda Calisto, quien comparece por sus propios derechos y en representación de sus hijos menores de edad, al ser voluntario y efectuado por persona legalmente capaz, cumple con los requerimientos antes mencionados. **QUINTO: Decisión.-** Por lo antes expuesto, se acepta el desistimiento del recurso de casación presentado por la señora Katerine del Rocío Muñoz Vega, quien comparece por sus propios derechos y en representación de sus hijos menores de edad. En consecuencia de ello, la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha subida a nuestro conocimiento, causa firmeza en atención a lo previsto en el artículo 238 del Código Orgánico General de Procesos, transcrito en el numeral 4.1 de este auto. Ejecutoriado el presente auto resolutorio remítase el expediente al referido Tribunal de instancia, a fin de que se ejecute lo dispuesto en su sentencia. Sin costas en este nivel jurisdiccional, de conformidad con lo establecido en el artículo 284 del Código Orgánico General de Procesos, al no haberse litigado de forma abusiva, maliciosa, temeraria o con deslealtad procesal. Notifíquese y devuélvase.-

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA  
**JUEZ NACIONAL**

COHN ZURITA FERNANDO ANTONIO  
**CONJUEZ NACIONAL (E)**



Ing. Hugo Del Pozo Barrezueta  
**DIRECTOR**

Quito:  
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto  
Telf.: 3941-800  
Exts.: 3131 - 3134

[www.registroficial.gob.ec](http://www.registroficial.gob.ec)

JLEO/AMC

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.