

REGISTRO OFICIAL[®]

ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO:**

JUICIOS:

17751-2024-00002, 17751-2024-00004



270219855-DFE

Juicio No. 17751-2024-00002

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
miércoles 27 de agosto del 2025, las 12h36.

ASUNTO

Resolución de la acción objetiva de anulación parcial con efectos generales, deducida por la compañía AGRÍCOLA DESESU S.A. en contra del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Balao por la expedición de la ^a Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarias, profesionales, artesanales, financieras, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao°, publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1239 de 3 de enero de 2024.
--

I. ANTECEDENTES:

1.1. Con fecha 2 de abril de 2024, el ingeniero José Federico Ponce Intriago, en calidad de representante legal de la compañía AGRÍCOLA DESESU S.A., en compañía de su abogado patrocinador, Fernando Echeverría Villamar, interpone acción objetiva de impugnación en

contra de la Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1239 de 3 de enero de 2024, expedida por la señora Sandy Katherine Gomez Quezada, Alcaldesa del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Balao. **1.2.** En auto de fecha 12 de septiembre de 2024, a las 09h18, el Juez Nacional (E) de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, dispuso al compareciente que en un término de 5 días aclare y complete su demanda en los términos establecidos en el auto referido. **1.3.** Mediante escrito presentado con fecha 16 de septiembre de 2024, las 8h05, el abogado Fernando Echeverría Villamar presenta la aclaración solicitada. **1.4.** Finalmente, en auto de 20 de septiembre de 2024, a las 14h13, este Tribunal Especializado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del COGEP calificó la demanda y dispuso sustanciarla en juicio ordinario, para lo cual dispuso citar a la señora Sandy Katherine Gómez Quezada y al abogado Carlos David Zerna Cadena, Alcaldesa y Procurador Síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Balao en atención a lo que ordenan los artículos 151, 152 y 291 del COGEP, concediendo el término de 30 días para que contesten la demanda. **1.5.** Mediante escrito de 22 de enero de 2025, las 8h37, los procuradores judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Balao dan contestación a la demanda. **1.6.** Siendo el estado procesal de la causa, en providencia de 27 de febrero de 2025, 12h05, se convoca a las partes a audiencia preliminar, diligencia que se llevó a efecto el 30 de julio de 2025, las 15h00, y en la cual esta Sala especializada, dada la naturaleza jurídica de la acción objetiva presentada, califica a la controversia como un asunto de puro derecho, razón por la que se procede a tratar y resolverla.

II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA:

2.1. La demanda fue interpuesta el 2 de abril de 2024, por el representante legal de la compañía AGRÍCOLA DESESU S.A., conforme acredita con el nombramiento constante a fojas 93 del expediente en esta instancia, demanda que en lo principal, indica que los impuestos son creados, modificados o extinguidos mediante ley emitida por la Asamblea

Nacional y sancionada por el Presidente de la República acorde a los artículos 120 numerales 6 y 7, 132, numeral 3 y 135 de la Constitución de la República; en tanto que los Municipios mediante Ordenanzas pueden crear, modificar o extinguir tasas o contribuciones especiales por mejora, por obra ejecutada o por servicio público prestado al amparo del artículo 264 numeral 5 de la Constitución de la República, artículo 57 literal c) del Código Orgánico de Organización Territorial, por lo que las actividades "agrícolas, acuícolas, pecuarias" no es de competencia de las Municipalidades sino del Estado como lo determina la Constitución de la República, potestad conferida al Ministerio de Agricultura y Ganadería.

2.2. La compañía actora continúa los argumentos de su demanda exponiendo que el tributo creado en la Ordenanza impugnada no es una tasa sino un impuesto, ya que este último al ser una prestación exigida por la sola potestad del Estado, no obedece a una causa inmediata, siendo su objetivo la satisfacción de necesidades públicas o del bien colectivo ^a (...) *escenario que se evidencia en este caso con la ilegal Ordenanza que, encubriendo un verdadero impuesto bajo la denominación de tasa, pretende requerir pagos por concepto de ese supuesto tributo a pesar que no posee la naturaleza jurídica que la ley de la materia (COOTAD) le atribuyen, más aún, la propia Ordenanza se contradice al señalar claramente que el COOTAD, norma de derecho público, sólo ha establecido Casa de Habitación para actividades comerciales e industriales*; sin embargo, indica que esta ordenanza de rango inferior, cambiando o reformando la ley, le agregan las actividades "agrícolas, acuícolas, pecuarias", lo cual podría constituir un hecho punible al exigir a personas naturales o jurídicas que realicen tales actividades el pago de un tributo no señalado por la ley. Por tanto expresa que la ^a Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao; viola el principio de reserva de ley tributaria, esto es, de la norma superior (COOTAD), en forma parcial al establecer dicha tasa para las actividades agrícolas, acuícolas y pecuarias.

2.3. Que, la normativa inferior a la ley (COOTAD), Ordenanza materia de la presente acción de impugnación, viola el principio de reserva de ley en materia de impuestos, al crear un impuesto bajo la denominación de "tasa de habilitación para actividades agrícolas, acuícolas, pecuarios", lo cual no está contemplado en el artículo 568 del COOTAD. Que, el artículo 186 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización establece que los Municipios crean tasas por el establecimiento o ampliación de servicios públicos,

para lo cual su artículo 568 establece sobre qué servicios públicos cabe crear tasas municipales; sin embargo, la Ordenanza desconoce que en cuanto a las tasas de habilitación, éstas sólo puede recaer sobre actividades comerciales o industriales, mas no a las actividades agrícolas, acuícolas, pecuarias; ya que como bien indica el artículo 8 del Código de Comercio son actos de comercio para todos los efectos legales. Por lo tanto, las actividades "agrícolas, acuícolas, pecuarias" no son catalogadas como actos de comercio, por ende, no se ejerce una actividad comercial, peor, industrial. **2.4.** Acota que en materia tributaria el principio de legalidad no es una limitación por parte del Estado, al contrario es un modo de cómo ejercer la potestad tributaria, que exige que los tributos deben ser impuestos por el Estado; a través de una Ley, *nullum tributum sine lege*. Por lo que menciona que en materia tributaria el principio de legalidad tiene inmerso la actividad administrativa, por tal motivo, la Administración Tributaria debe regirse por el principio de legalidad, al no hacerlo sus actos serían inválidos lo que conlleva su anulación. En tanto que acerca de la reserva de ley, menciona que puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, expresa que se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico; ahora en materia tributaria, menciona que se configura el principio de reserva de ley cuando la exigencia de la ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho Tributario; creación, modificación, exención, derogación de tributos, y configuración de sus elementos estructurales; encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria; por ende, se exige que las prestaciones de carácter tributario sean establecidas mediante una Ley, y que las normas de rango inferior no puedan ser contradictorias con ésta. **2.5.** Señala que este principio se encuentra consagrado en la normativa legal ecuatoriana, artículo 3 del Código Tributario; y en la normativa constitucional, artículo 301; al decir que: *"Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley"*; además, señala que la normativa tributaria en

su artículo 4, contempla el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo, las exenciones, deducciones; reclamos, recursos y demás materias deberán estar determinados por la ley, en consecuencia, cuando la ley establece requisitos de apariencia o formación de los tributos, sean estos de carácter general o de carácter particular y concreto, los mismos se deben cumplir obligatoriamente, su incumplimiento podría causar la nulidad del acto. **2.6.** Afirmo que la parte final del artículo 301 de la Constitución de la República, establece que "Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley", al caso concreto la Ordenanza impugnada regula el cobro de la tasa de habilitación de las actividades "agrícolas, acuícolas, pecuarias" sobre el 2,5 % del Salario Básico Unificado por cada hectárea; incluso sin considerar que muchas veces no todas las hectáreas se utilizan para la actividad "agrícolas, acuícolas, pecuarias", pues, bien pueden no ser sujetas a cultivos de productos agrícolas, o cría de ganado, o cría de animales en el agua. **2.7.** Menciona que las tasas son tributos, prestaciones que el Estado cobra unilateralmente sin necesidad del consentimiento o voluntad de los particulares, en ocasión del servicio público divisible, que debe funcionar y nacer para que se configure el hecho generador, funcionamiento efectivo del servicio, caso contrario no estaríamos hablando de tasa. Por lo que, hace énfasis en que teniendo en claro, en qué consisten los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley, además en qué caso procede un impuesto o una tasa tributaria, considera que la Ordenanza impugnada si contraría la Ley; carácter tributario ya que el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, artículos 186 y 568, confiere la competencia a los GAD, para emitir Ordenanzas y tasas en beneficio de la colectividad; siempre y cuando estas Ordenanzas y tasas no vulneren derechos constitucionales del conglomerado. También señala que la normativa legal, artículo 568 del COOTAD, es claro en normar en qué casos puede expedirse una tasa municipal de habilitación y control; a saber: para establecimientos comerciales e industriales. No consta en en dicha Ley: para establecimientos agrícolas, acuícolas, pecuarias. **2.8.** Continúa argumentando que la Ordenanza impugnada, está direccionada para que las personas naturales o jurídicas que ejerzan actividades agrícolas, acuícolas, pecuarios, incluso avícolas dentro del Cantón Balao, obtengan una tasa de habilitación y control de establecimiento que durará 12 meses. Ahora bien, el artículo 11 establece los valores a pagar por tasa de habilitación, es decir, el 2,5 % del SBU por cada hectárea; y se establecen multas del triple del valor a pagar, más el cobro de intereses y cierre de los establecimientos en caso de no pagar dicha tasa. Configurándose más bien esta

imposición pecuniaria como tributo en calidad de impuesto y no como tasa, potestad que no le compete al GAD del cantón Balao de la provincia del Guayas; pues, uno de los elementos para que se configure una tasa es que exista la prestación de un servicio público o permisión de uso de un bien público; además, que el monto total de la tasa debe destinarse a la financiación de dicho servicio; al caso que nos ocupa el cobro por la tasa de habilitación y control de establecimientos agrícolas, acuícolas, pecuarios no es una prestación exigible en el COOTAD con ocasión del servicio público; y que además el monto recaudado no está direccionado a ningún financiamiento de servicio prestado. Al contrario el GAD lo ve como un modo de financiamiento "para precautelar los derechos de la comunidad"; en consecuencia, señala que si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa de habilitación es el establecimiento de locales cuya actividad sea agrícola, acuícola, pecuario, sin que exista en la Ley General (COOTAD) tal exigencia respecto del contribuyente, es innegable que no se produce el hecho generador de la obligación, o sea que ésta no llega a nacer. **2.9.** Concluye la demanda señalando tres pretensiones concretas: **i.** Que, se acepte la acción de impugnación objetiva de anulación con efectos generales, en contra de la ^aOrdenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao^o; publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1239 de 3 de enero de 2024. **ii.** Que, se declare la anulación parcial, con efecto general, de los artículos 2, 3, 5, 11 y 29, de la ^aOrdenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao^o; debiendo eliminarse la frase "agrícolas, acuícolas, pecuarios"; así como la frase "Acuícola, Agrícola, ganadera, agrícola, avícola^o del artículo 11 y dejar sin efecto el literal b del mismo artículo. **iii.** Disponer que el GAD Municipal del Cantón Balao elimine del nombre de la Ordenanza la frase: ^aagrícolas, acuícolas, pecuarios^o, quedando por el siguiente: ^aOrdenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao^o.

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

3.1. En escrito de 22 de enero de 2025, las 18h37, la señora Sandy Gómez Quezada, Alcaldesa del GAD cantonal de Balao, en compañía de los abogados Carlos Zerna Cadena y Ronald Balon Benitez, procuradores judiciales del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Balao, dan contestación a la demanda argumentando que la parte accionante en su demanda, sostiene que el GAD Municipal de Balao, sobrepasó el uso de sus atribuciones y competencias exclusivas que le otorga la Constitución y la Ley; por lo que, corresponde analizar cuáles son las competencias exclusivas del accionado, para poder determinar que no se ha cometido infracción alguna al expedir el acto normativo de carácter general. Señala que la competencia se encuentra determinada básicamente por tres elementos que no son taxativos y excluyentes entre sí: material, temporal y territorial, cuya vulneración vicia de nulidad el acto. A su vez, menciona que la incompetencia en razón de la materia se concreta sobre el objeto específico del acto, esto es, sobre las potestades asignadas por el ordenamiento jurídico a la Administración Municipal, y puede darse por ejercicio de potestades de las que se carece y que están en cabeza de otro, por ejercicio de competencias inexistentes, o por exceso en el ejercicio de las potestades asignadas. **3.2.** Expresa que la incompetencia en razón de la temporalidad hace referencia a los casos en que las competencias asignadas a un órgano o funcionario de la Administración deben ser ejercidas bajo condiciones de tiempo y, puede ocurrir que las potestades se ejerzan antes o con posterioridad al momento en que la Administración podía actuar válidamente. Y la incompetencia en razón del territorio se presenta cuando las competencias se ejercen por fuera del ámbito territorial asignado al organismo o funcionario de la Administración. En ese orden de ideas, cuando la Administración opera por fuera de sus competencias asignadas legalmente, viola el principio de juridicidad y el acto con el cual se ejecuta dicha violación es calificado como un acto antijurídico y se encuentra viciado de nulidad. Por tanto, menciona que en este caso, la Constitución de la República del Ecuador en el No 5 del Art. 264 dispone que: *"Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: 5. Crear, modificar o suprimir mediante Ordenanza, tasas y contribuciones especiales de mejora; y que en el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, expedirán ordenanzas cantonales; conforme lo indica el último*

inciso de la disposición constitucional mencionada; en concordancia con lo señalado en los Arts. 5 y 7 del código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización°; por lo que, el acto impugnado en lo dispuesto en el Art. 301 de la Carta Magna del Estado, que señala que solo por acto normativo se puede establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones, para lo cual el literal c) del art. 57 del COOTAD, faculta al Concejo Municipal, establecerlas mediante Ordenanza. Las tasas señaladas en el literal f) del Art. 568 del mismo cuerpo legal por lo que la normativa impugnada tiene fundamento constitucional y legal. **3.3.** Por lo que, hace hincapié en que de la demanda, se insinúa que el GAD Municipal de Balao se ha excedido en sus competencias al aprobar la Ordenanza impugnada el valor de la tasa que Crea y Establece los Requisitos para Obtener la Tasa de Habilitación, y Control de las Actividades Comerciales, Industriales, Agrícolas, Acuícolas, Pecuarios, Profesionales, Artesanales, Financieros, de Servicios y Cualquier Actividad Económica en el Cantón Balao. **3.4.** Recalca que la Ordenanza crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao, fue reformada mediante Ordenanza Reformatoria a la Ordenanza que Crea y Establece los Requisitos para Obtener la Tasa de Habilitación, y Control de las Actividades Comerciales, Industriales, Agrícolas, Acuícolas, Pecuarios, Profesionales, Artesanales, Financieros, de Servicios y Cualquier Actividad Económica en el Cantón Balao, aprobada por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Balao, en sesiones ordinarias celebradas los días 28 de octubre y 6 de noviembre del 2024. **3.5.** A su vez, menciona que se puede establecer que la acción de nulidad objetiva de la Ordenanza, de acuerdo a lo señalado en el No. 5 del Art. 306 del COGEP, que señala que en las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción; caso contrario, prescribe la acción del derecho de ejercer la acción, conforme lo indica el Art. 307 del mismo marco legal. (sic). **3.6.** Finalmente, señala que la prescripción de la acción de impugnación objetiva de anulación, una vez que el numeral 5 del Art. 306 del COGEP, manifiesta que para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: En las acciones contencioso tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó

con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción; caso contrario, se debe aplicar el Art. 307 del mismo cuerpo legal, que señala en el caso de las demandas presentadas ante las o los juzgadores de lo contencioso tributario y de lo contencioso administrativo o en aquellas materias especiales que según su legislación contempla la prescripción del derecho de ejercer la acción, la o el juzgador deberá verificar que la demanda haya sido presentada dentro del término que la ley prevé de manera especial. Indica que en caso de que no sea presentada dentro del término, inadmitirá la demanda; plazo que se lo deberá considerar desde la publicación en el Registro Oficial de la Ordenanza impugnada. Toda vez que la misma fue publicada en la Edición Especial del Registro Oficial No 1239 del 3 de enero del 2024 y la presente acción fue presentada el 17 de abril del 2024, fue presentada de forma extemporánea.

IV. AUDIENCIA:

4.1. De conformidad con lo dispuesto en providencia de 27 de febrero de 2025, las 12h05, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, la que se realizó el día 30 de julio de 2025, a las 15h00. **4.2.** Comparece a la sustanciación de la mencionada diligencia: Actor: Ingeniero José Federico Ponce Intriago, en calidad de representante legal de la compañía AGRÍCOLA DESESU S.A. en compañía de su abogado patrocinador, Fernando Echeverría Villamar. Demandado: Sandy Katherine Gomez Quezada, Alcaldesa del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Balao, y el abogado Carlos Zerna Cadena, procurador síndico municipal, quienes una vez acreditada su legal comparecencia se admitió su participación a la audiencia conforme certificación de la Secretaría de la Sala y en apego a lo dispuesto en el artículo 87.2 del COGEP. **4.3.** En escrito presentado el 29 de julio de 2024, 8h16, comparece el señor José Antonio Hidalgo Molina en calidad de Director Ejecutivo y como tal, representante legal de la Asociación de Exportadores de Banano del Ecuador, AEBE, para proponer tercería coadyuvante en la presente causa, exponiendo en su pretensión: ^aque se declare la anulación parcial, con efecto general, de los artículos 2, 3, 5, 11 y 29 de la Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarias, profesionales,

artesanales, financieras, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao debiendo eliminarse la frase “agrícolas, acuícolas, pecuarios” así como la frase “Acuícola, Agrícola, ganadera, agrícola, avícola” del artículo 11 y dejar sin efecto el literal b del mismo artículo.^o sin embargo no ha comparecido a la audiencia. **4.3.1.** Por otra parte, esta Sala especializada en atención al pedido del representante legal de AEBE considera lo siguiente: **i.** No se ha especificado en el escrito cuál es la providencia judicial que le causa perjuicio directo, conforme establece el artículo 46¹ del COGEP. **ii.** En atención a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 47 del COGEP la tercería coadyuvante es aquella en la que un tercero tiene con una de las partes una relación jurídica sustancial, a la que no se extiendan los efectos de la sentencia; siendo que en la presente causa, al tratarse de la impugnación de un acto normativo con efectos generales, está claro que los efectos de la resolución que se adopte serán erga omnes en la circunscripción territorial del cantón Balao. **iii.** Finalmente, en observancia de lo previsto en el artículo 48² del COGEP se advierte que el pedido de tercería coadyuvante ha sido prematuro. **4.3.2.** En virtud de lo expuesto, y habiendo advertido que no se han cumplido los presupuestos que establece la normativa al efecto, se niega el pedido de intervención en la presente causa de la Asociación de Exportadores de Banano del Ecuador, AEBE, a través de una tercería coadyuvante, tanto más que como quedó indicado en líneas precedentes, ni siquiera ha comparecido a la audiencia señalada para el efecto. **4.4.** Este Tribunal, luego de escuchar a las partes comparecientes, en voto de mayoría de los doctores Diego Gordillo Cevallos y Gustavo Durango Vela, resolvió: **a)** Declarar la validez del proceso así como la oportunidad de la acción toda vez que si bien la acción es de impugnación (desde su configuración histórica en el Código Tributario), es de anotar que los presupuestos fijados en el numeral 5 del artículo 306 del COGEP, no se subsumen a la naturaleza de las pretensiones del acto impugnado, y; por el contrario, en una interpretación sistemática y que más favorezca a la efectiva vigencia de los derechos (art. 11.5 CRE) e integración del derecho, se verifica que la acción propuesta en cuanto a su pretensión (*reserva de ley prevista en el numeral 7 del art. 306 COGEP, en consonancia con el numeral*

1 Art. 46.- “Intervención de una o un tercero. Por regla general, en todo proceso, incluida la ejecución, podrá intervenir una o un tercero a quien las providencias judiciales causen perjuicio directo...”.

2 Art. 48.- “Oportunidad. En el caso de los procesos ordinarios, la tercería se propondrá dentro del término de diez días después de la notificación de la convocatoria a audiencia de juicio...”.

3 *ibídem*) persigue la tutela del orden jurídico, es decir el imperio de la juridicidad, de lo cual se corrobora que las mismas (*pretensiones*) se adecuan a lo previsto en el artículo 306 segundo numeral del Código Orgánico General de Procesos, COGEP, que dispone: “Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: (¼) 2. En los casos de acción objetiva o de anulación por exceso de poder, el plazo para proponer la demanda será de tres años, a partir del día siguiente a la fecha de expedición del acto impugnado. (¼) 7. Las demás acciones que sean de competencia de las o los juzgadores, el término o plazo será el determinado en la ley de acuerdo con la naturaleza de la pretensión.”; y, b) Establecer que el objeto controvertido de esta acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es: verificar la legalidad de los artículos 2, 3, 5, 11 y 29 de la ^a Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao^o publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 1239 de 3 de enero de 2024, debiendo deliberar si procede eliminarse la frase ^a agrícolas, acuícolas, pecuarias^o; así como la frase ^a Acuícola, Agrícola, ganadera, agrícola, avícola^o del artículo 11 y dejar sin efecto el literal b) del mismo artículo. 4.4. La parte actora así como la demandada formulan sus argumentos en defensa de los intereses de sus representadas, en los términos que constan en el audio de la audiencia, que se agrega al expediente en medio magnético.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

5.1. El primer inciso del artículo 300 del COGEP establece que: “Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”. 5.2. La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 73 numeral 3 establece que: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 3

(1/4) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.º **5.3.** El artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, respecto de la competencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente: *ªCompetencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario. (1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4).º* **5.4.** La Resolución No. 20-2020 expedida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia determinó: *ªArt. 1.- La competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial, corresponde exclusivamente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en aplicación del artículo 185.2 segunda parte, del Código Orgánico de la Función Judicial.º* En tal sentido, esta Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso, están en contraposición con preceptos legales. **5.5.** Hay que señalar que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto normativo impugnado y así se procederá. **5.6.** La finalidad de la acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que la norma cuestionada, si se comprueba el vicio, quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. En otras palabras, esta

acción tiene por fin conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto normativo en su confrontación externa con las normas positivas, de ahí que escuchado las partes en la presente causa, el asunto responde uno de aquellos que son de puro derecho.

VI. VALIDEZ PROCESAL:

6.1. No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar por lo que el proceso es válido.

VII. OBJETO DE LA CONTROVERSIA:

7.1. Determinar la legalidad de los artículos 2, 3, 5, 11 y 29 de la ^aOrdenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao°, en virtud de los argumentos y pretensiones formulados por los sujetos procesales.

VIII. INTERÉS DIRECTO DEL ACTOR

8.1. De conformidad con el artículo 303 numeral 1 del COGEP, el actor en su demanda y escrito que la completa, así como de manera oral en la audiencia ha justificado su interés directo en la causa, esencialmente en virtud del Registro Único de Contribuyentes que consta a fojas 1 y 2 del expediente como documento habilitante en el cual se verifica como actividad económica principal ^acultivo de bananos y plátanos° en contraste con las normas impugnadas de la Ordenanza que han incluido a la actividad del cultivo, esto es, una actividad agrícola.

IX. RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS:

9.1. Respecto de la legalidad de los artículos 2, 3, 5, 11 y 29 de la Ordenanza.- Las disposiciones de la Ordenanza impugnada cuya ilegalidad se acusa son los artículos 2, 3, 5,

11 y 29, mismos que se transcriben a continuación: **Artículo 2.-** *“Objeto. Es habilitar, regular y controlar las actividades de orden comerciales, industriales, acuícolas, pecuarios, agrícolas, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao; y que cumplan con los requisitos legales establecidos en las Ordenanzas Municipales se proporcionen los datos requeridos por el censo permanente municipal y se crea la tasa de habilitación y control.”*. **Artículo 3.-** *“Hecho Generador. El hecho generador de la Tasa de Habilitación y control, corresponden a las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en la jurisdicción cantonal de Balao, que realice toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera. De ejercerse más de una actividad económica, el pago de esta tasa se lo realizará por cada actividad, en el sector o zona que lo ejecute.”*. **Artículo 5.-** *“Sujeto Pasivo. - Son sujetos pasivos de la Tasa de Habilitación y Control, todas las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, que realicen actividad comercial, industrial, agrícola, acuícola, pecuario, profesional, artesanal, financiero, de servicios y cualquier actividad económica en la jurisdicción cantonal de Balao; y cualquier actividad de orden económico.”*. **Artículo 11.-** *“Cálculo de la Tasa de Habilitación. Toda actividad económica que implique un costo, constituye materia imponible de la tasa de habilitación por concepto de Permiso de Funcionamiento por cada establecimiento comercial, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, cualquiera de orden económico, o de servicio que una misma persona natural o jurídica fuese propietaria y se fijará de acuerdo a la siguiente tabla, considerando el factor de superficie de capacidad instalada, para cada establecimiento: Tasa de habilitación y control por actividad: a.- Industrial, comercial, financiera, de economía popular y solidaria, transporte, artesanal, turístico, hotelero, el 0.25 % del SBU por c/m2; b.- Acuícola, Agrícola, ganadera, agrícola, avícola, el 2.5 % del SBU por c/hectárea; c.- Otros destinos y otros sin clasificación preestablecidos, el 2% del SBU por c/hectárea.”*. **Artículo 29.-** *“De la actualización del catastro.- El Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Balao, emprenderá un proceso de actualización de su catastro de las actividades comercial, industrial, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, y cualquiera de orden económico, en la jurisdicción cantonal de Balao, a través de la Coordinación de Avalúos y Catastro; con la finalidad de realizar la determinación de la tasa correspondiente.”*. **9.2.** Por otra parte, el artículo 568 del COOTAD

dispone: *“Servicios sujetos a tasas.- Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios: a) Aprobación de planos e inspección de construcciones; b) Rastro; c) Agua potable; d) Recolección de basura y aseo público; e) Control de alimentos; f) **Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales**; g) Servicios administrativos; h) Alcantarillado y canalización; e, i) Otros servicios de cualquier naturaleza. Cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de éstos servicios públicos, a través de las respectivas ordenanzas.”*. (El resaltado nos corresponde). **9.3.** Este

Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario observa que el argumento de AGRÍCOLA DESESU para señalar que el acto normativo es ilegal radica en el hecho de que en los referidos artículos de la Ordenanza se ha previsto como objeto y sujeto pasivo, así como uno de los presupuestos legales del hecho generador de la tasa de habilitación y control, a las actividades agrícolas, acuícolas, pecuarias, ganaderas y avícolas. A lo que la accionante puntualiza que los impuestos son creados, modificados o extinguidos mediante ley emitida por la Asamblea Nacional y sancionada por el Presidente de la República acorde a los artículos 120 numerales 6 y 7, 132, numeral 3 y 135 de la Constitución de la República. En tanto que los Municipios mediante ordenanzas pueden crear, modificar o extinguir tasas o contribuciones especiales por mejora, por obra ejecutada o por servicio público prestado al amparo del artículo 264 numeral 5 de la Constitución de la República, artículo 57 literal c) del Código Orgánico de Organización Territorial; por lo que, las actividades ^a agrícolas, acuícolas, pecuarias^o no son de competencia de las Municipalidades sino del Estado como lo determina la Constitución de la República, potestad conferida al Ministerio de Agricultura y Ganadería. Enfatiza el hecho de que el tributo creado en la ordenanza impugnada no es una tasa sino un impuesto, ya que éste último es una prestación exigida por la sola potestad del Estado. Finalmente, afirma que se han vulnerado los principios de legalidad y reserva de ley.

9.4. Para resolver el problema planteado, se formulan las siguientes consideraciones: El artículo 264 numeral 5 de la Constitución de la República³ y el artículo 55 literal e) del

³ “Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización⁴, COOTAD, reconocen a favor de los GAD municipales, el ejercicio de la potestad tributaria, exclusivamente para crear, modificar, exonerar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, esto corresponde a lo que el Dr. José Vicente Troya denominó la flexibilización o dulcificación de la potestad tributaria, al extenderla a otro nivel de gobierno, a más del nivel nacional, en este caso, al nivel municipal. **9.4.1.** Tal potestad es complementada con la denominada "facultad tributaria" prevista en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD, que en los artículos 55 e) y 186⁵, que la reconoce como competencia exclusiva la denomina "facultad tributaria" e incluye la posibilidad de exonerar los mismos tributos, con lo que se complementa la disposición constitucional que no incluye tal posibilidad. **9.4.2.** El ejercicio de esta potestad tributaria debe enmarcarse en los principios que la propia Constitución de la República reconoce para el régimen tributario en su artículo 300, complementado con lo previsto en el artículo 5 del Código Tributario, también de observancia obligatoria. **9.4.3.** Los GAD municipales son beneficiarios también de los impuestos que se creen por ley, en los términos previstos en los artículos 489, 490 y 491 del COOTAD. **9.4.4.** En específico, el artículo 492 del COOTAD determina que: *"Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos. La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos."* **9.4.5.** El artículo 568 del mismo COOTAD determina los servicios sujetos a tasas, y en su literal f) especiales de mejoras."

4 "Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras;"

5 Art. 186.- "Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad; por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad; el uso de bienes o espacios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías..."

dispone: “*Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales.*”. **9.4.6.** El artículo 3 del Código Tributario dispone que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El artículo 4 del mismo cuerpo legal determina que las leyes tributarias establecerán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a dicho Código. En tanto que el artículo 5 del Código *ibídem* dispone que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

9.4.7. De las referencias normativas precedentes se desprende que: **i.** Es facultad de las municipalidades reglamentar el cobro de sus impuestos; así como, crear tasas y contribuciones especiales de mejoras mediante ordenanzas. **ii.** El ejercicio de esta atribución se sujetará a las normas que se establecen en el mismo COOTAD; **iii.** El COOTAD determina de manera expresa los servicios que presta la Municipalidad y que están sometidos al pago de una tasa. **iv.** Los artículos 2, 3 y 5 de la Ordenanza Municipal impugnada determinan que las actividades agrícolas, acuícolas y pecuarias constituyen el objeto generador y el sujeto pasivo del pago de la tasa de habilitación y control. En tanto, que en el artículo 11 literal b) se refiere también a las actividades ganadera y avícola. El artículo 29 dispone el inicio de un proceso de actualización de catastro que incluye las actividades agrícolas, acuícolas y pecuarias. **v.** Desde la doctrina, la tasa, en palabras del César García Novoa “*1/4 es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que se recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que solo se refiere a obligaciones contractuales.*”. (El concepto de tributo, Tax editor, Lima, 2009, 289). Entonces, la tasa es una prestación, generalmente en dinero, como consecuencia entre otras de la provisión de un servicio público real o potencial, los servicios que señala el artículo 568 del COOTAD, por manera que para que cualquier GADM, incluido el del cantón Balao, pueda ejercer esta potestad debe considerar los límites que implican su ejercicio, identificándolos con suficiencia, especialmente sus elementos esenciales: hecho generador, base imponible, sujetos activo y pasivo, tarifa, exoneraciones y procedimientos; **vi)** La Corte Constitucional en la sentencia No. 65-17-IN/21, de 19 de mayo de 2021, sobre las tasas ha señalado: “*27. Las tasas son tributos vinculados a un determinado accionar estatal. Por tanto, su hecho generador consiste en la realización de*

una actividad por parte del Estado como: 1) la prestación de un determinado servicio público colectivo; 2) la ejecución de una actividad administrativa individualizada, 3) la utilización privativa o especial aprovechamiento de un bien de dominio público. 28. La tasa como tributo ostenta ciertas características particulares. En primer lugar, la tasa constituye una prestación y no una contraprestación. Para el contribuyente, la tasa es una prestación que debe satisfacerse como consecuencia de una determinación normativa. No consiste, por tanto, en una contraprestación derivada de un acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el ente prestador del servicio o ejecutor de la actividad pública; como ocurre con los precios públicos. 29. En segundo lugar, la tasa como tributo se fundamenta en el principio de provocación y recuperación de costos. Este principio deriva en que la tasa no esté encaminada a generar una utilidad o beneficio económico para el ente público que la establece. Por el contrario, tiene como finalidad la recuperación de los costos generados por la prestación del servicio, la ejecución de la actividad administrativa o la utilización privativa de un bien de dominio público. En tercer lugar, y como consecuencia de lo anterior, la tasa también se fundamenta en el principio de equivalencia. De este principio se desprende que el valor de la tasa debe ser equivalente a la cuantía de la actividad pública que la genera.º.

9.5. En este orden de ideas, la inclusión de las actividades ^aagrícolas, acuícolas, pecuarias, ganaderas y avícolasº, como ocurre en los artículos de la Ordenanza objeto de cuestionamiento, en efecto producen una modificación al hecho generador, al objeto y al sujeto pasivo de la tasa, que de manera expresa corresponde a quienes tienen *establecimientos comerciales e industriales*, según dispone el artículo 568 del COOTAD. Tal modificación, no le corresponde a quien ejerce facultad reglamentaria, como es el caso de las municipalidades respecto de las tasas que son de su beneficio, únicamente puede reglamentar su aplicación, sin alterar los contenidos esenciales de la tasa, que están previstos en el artículo 4 del Código Tributario, entre los que se incluye el hecho generador, el sujeto pasivo y el objeto; hacerlo mediante un instrumento de menor jerarquía como es una ordenanza, equivale a contravenir el principio de reserva legal que la Constitución y la ley reconocen de manera expresa a las tasas. A ello se suma que tampoco existe razonamiento jurídico alguno o regulación en el acto impugnado que sostenga la vinculación de las actividades: agrícolas, acuícolas, pecuarias, ganaderas y avícolas al tributo en cuestión, por lo que, justificado que ha

sido el exceso en el que incurre el órgano colegiado del GADM de Balao, corresponde entonces, excluir las actividades ^aagrícolas, acuícolas, pecuarias^o de los artículos 2, 3, 5 y 19, así como también las actividades ^aganaderas y avícolas^o del artículo 19 incluido las del literal b) de las normas cuestionadas. Adicionalmente, ha de considerarse que se verifica el exceso en el que incurre el órgano colegiado del GADM de Balao al haber agregado por su cuenta y riesgo a ^alas actividades agrícolas, acuícolas, pecuaria, ganaderas y avícolas^o, sin que medie motivación alguna al respecto, desbordando de esta manera la norma legal (art. 568 COOTAD) que señala qué servicios están sujetos a tasas; de todo lo cual corresponde entonces, excluir los referidos términos de las normas cuestionadas de la Ordenanza Impugnada.

X. DECISIÓN:

10.1. Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve, aceptar parcialmente la demanda de impugnación de acto normativo con efectos generales en cuanto a las pretensiones detalladas en los numerales: 9.1, 9.2, 9.3 y 9.5 de la demanda y de ello se dispone excluir del nombre de la ordenanza y de los artículos: 2, 3, 5, 11 (incluido el literal b) y 29 de la ^a*Ordenanza que crea y establece los requisitos para obtener la tasa de habilitación, y control de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, acuícolas, pecuarios, profesionales, artesanales, financieros, de servicios y cualquier actividad económica en el cantón Balao*^o las palabras: agrícolas, acuícolas, pecuarios, ganaderas y avícolas según sea el caso, con efectos a partir de la ejecutoria de la presente sentencia y su publicación en el Registro Oficial.

10.2. Se niega la pretensión del numeral 9.4 de la demanda, esto es ^a*[...] Disponer que el GAD Municipal del Cantón Balao publique la sentencia por todos los medios electrónicos que administra*^{1/4}^o por carecer de asidero jurídico.

10.3. Sin costas ni honorarios que regular.

10.4. En cumplimiento a lo señalado en el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, remítase atento oficio al señor Director del Registro Oficial, para que proceda a la publicación de esta sentencia.

10.5. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
miércoles 27 de agosto del 2025, las 12h36. Me aparto del fallo de mayoría siendo
consecuente y concordante con el voto salvado emitido en auto de 20 de septiembre de 2024,
a través del cual se estableció que, por haber sido presentada la acción de manera

extemporánea, debía aplicarse el art. 307 del COGEP, por lo que la demanda debía inadmitirse. Por tal motivo esta Magistrada mantiene el voto salvado a lo largo de todo el proceso en todas las actuaciones judiciales. Notifíquese.-

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

RAZÓN: Siento como tal que de las 23 fojas escaneadas en PDF que anteceden, son iguales a los originales que constan dentro del juicio de acción objetiva nro. 17751-2024-00002 (Resolución 582-2025), que sigue la compañía AGRÍCOLA DESESU S.A., en contra del ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO MUNICIPAL DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO DE BALAO, al que me remitiré en caso de ser necesario, las mismas que certifico electrónicamente, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto mediante sentencia por los señores Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Quito, 9 de septiembre de 2025. Certifico. -

LIGIA MARISOL
MEDIAYILLA

Firmado digitalmente por
LIGIA MARISOL MEDIAYILLA
Fecha: 2025.09.10 08:38:23
-05'00'

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)



265041106-DFE

Juicio No. 17751-2024-00004

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
jueves 26 de junio del 2025, las 15h49.

ASUNTO

Resolución de la acción objetiva de anulación total con efectos generales, deducida por la compañía ADITIVOS SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CIA. LTDA. en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas por la expedición de la Circular No. NAC-DGERGC18-00000006 ^Qmpuesto a la Salida de Divisas que utilicen como crédito tributario^Qpublicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018.

I. ANTECEDENTES:

1.1. Con fecha 10 de enero de 2019, el ingeniero Byron Guillermo Tamayo Merino, en calidad de representante legal de la compañía ADITIVOS SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CIA. LTDA., interpone acción objetiva de impugnación en contra de la Circular No. NAC-DGERGC18-00000006 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón

Guayaquil. **1.2.** Mediante sentencia de 22 de abril de 2019, las 12h16, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil resolvió que: *“declara CON LUGAR LA DEMANDA; y se declara la nulidad de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, emitida por la Directora el 13 de noviembre de 2018 y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 del viernes 23 de noviembre de 2018.”*. **1.3.** En sentencia de 10 de octubre de 2023, las 15h49, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia resolvió que: *“Se ACEPTA el recurso de casación interpuesto por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, y se declara nulo el fallo recurrido y todo lo actuado en el proceso desde la calificación de la demanda (inclusive); y, se ordena remitir dentro del término de treinta días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que el mismo Tribunal que expidió el fallo en caso de existir, o el juez ponente en caso de seguir en funciones, proceda con arreglo a derecho.”*. **1.4.** En tanto que en auto de fecha 16 de abril de 2024, a las 18h21, los miembros del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, se inhiben del conocimiento de la causa en los siguientes términos: *“DECISIÓN.- Por las consideraciones expuestas, éste Tercer Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, provincia del Guayas, se inhibe del conocimiento de esta causa, por resultar manifiestamente incompetente en razón de los grados, y ordena que una vez ejecutoriado el presente auto, la secretaria del tribunal proceda a remitir mediante oficio el presente expediente original No. 09501-2019-00010 a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional tramitar de Justicia, con sede en la ciudad de Quito, por ser el órgano judicial competente para esta acción.”*. **1.5.** Finalmente, en auto de 7 de noviembre de 2024, a las 12h26, este Tribunal Especializado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del COGEP calificó la demanda y dispuso sustanciarla en juicio ordinario, para lo cual dispuso citar a la demandada y a la Procuraduría General del Estado en atención a lo que ordenan los artículos 151, 152 y 291 del COGEP, concediendo el término de 30 días para que contesten la demanda. **1.6.** Mediante escrito de 22 de enero de 2025, las 16h21, los procuradores judiciales del Servicio de Rentas Internas dan contestación a la demanda. **1.7.** Siendo el estado procesal de la causa, en providencia de 27 de febrero de 2025, 15h55, se convoca a las partes a audiencia preliminar, diligencia que se llevó a efecto el 25 de junio de 2025, las 15h00, y en la cual esta Sala especializada, con aceptación de las partes procesales, califica a la controversia como un asunto de puro derecho, razón por la que se procede a tratar y resolverla.

II. DEL CONTENIDO DE LA DEMANDA:

2.1. La demanda fue interpuesta el 10 de enero de 2019, las 16h41, por el ingeniero Byron Guillermo Tamayo Merino, en calidad de representante de la compañía ADITIVOS SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CIA. LTDA, conforme acredita con el nombramiento constante a fojas 15 del expediente en esta instancia, junto con abogado José Loayza Mendoza, procurador judicial de la compañía según acredita con la escritura pública de procuración judicial anexada a la demanda, constante a fojas 41 a 50 del expediente judicial, demanda que en lo principal, indica que mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en su artículo 155 se creó el Impuesto a la Salida de Divisas sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero. Posteriormente, mediante la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 el 23 de Diciembre del 2009, se estableció el siguiente artículo innumerado a continuación del artículo 168 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador que dice lo siguiente: *"Art. Crédito Tributario.- Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del ejercicio económico corriente, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción, siempre que, al momento de presentar la declaración aduanera de nacionalización, estos bienes registren tarifa 0% de ad-valórem en el arancel nacional de importaciones vigente."*. De esta forma, indica que se estableció el derecho de los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas a utilizar el pago de este impuesto como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio corriente. **2.2.** La compañía actora continúa los argumentos de su demanda exponiendo que a través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 el 24 de noviembre del 2011, se derogó el artículo antes mencionado y se agregó un artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la misma ley. En esta se modificó la forma en que podía utilizarse el crédito tributario generado por ISD, estableciendo la posibilidad de utilizarlo para el pago del impuesto a la renta de los últimos 5 ejercicios fiscales y adicionalmente se establece que los bienes que se verán beneficiados, deben de ser aprobados por el Comité de

Política Tributaria. Menciona que en el mismo año se emitió el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, en el cuarto Suplemento del Registro Oficial No. 608, el 30 de diciembre del 2011, que dentro del artículo 18 agregó al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas lo siguiente: *“ Art. (...). Cuando los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas no puedan ser utilizados, en todo o en parte, como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado del ejercicio económico corriente, el sujeto pasivo de dicho impuesto optará por considerar el saldo no utilizado como crédito tributario a ser aplicado, por el propio contribuyente, conforme lo señala la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en los siguientes 4 años. Los pagos efectuados por concepto de ISD, considerados como crédito tributario de Impuesto a la Renta causado, no utilizados como tal al final del quinto año de generados, no son objeto de devolución ni pueden considerarse como gasto deducible en un período distinto al que se generen, ni tampoco podrán ser compensados para el pago de obligaciones tributarias.”*. Expresa que con la nueva reforma se amplió la forma en que podía utilizarse el crédito tributario generado por ISD, por lo cual los contribuyentes podían utilizarlo para los siguientes 4 años en que se generó. Sin embargo, en el 2013 mediante el artículo 11 de Decreto Ejecutivo No. 1414, publicado en Registro Oficial 877 de 23 de Enero del 2013, este artículo sufrió modificaciones, dándole al contribuyente diferentes formas de utilizar el crédito tributario generado por el ISD, estableciendo lo siguiente: *“ Art. (..).- Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca*

la. Administración Tributaria.º. De esta forma se le otorgó a los contribuyentes el derecho a utilizar el Impuesto a la Salida de Divisas como un crédito, pretendiendo que los procesos productivos que dependen de la importación de bienes no se vean afectados por este impuesto. Menciona que en el caso del Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario es un derecho otorgado por nuestra normativa tributaria ecuatoriana a favor de los sujetos pasivos de dicho impuesto con el fin de que los procesos productivos no se vean afectados con materia prima encarecida, lo que implicaría que el Servicio de Rentas Internas por ningún motivo puede emitir actos normativos (normas de rango inferior), que pretenda vulnerar un derecho ya establecido y sobre todo que afecte la posibilidad de su utilización.

2.3. Acota que dentro de la circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, publicada el 23 de noviembre de 2018, el Servicio de Rentas Internas hace una aclaración en referencia a las declaraciones sustitutivas, estableciendo que la modificación del tratamiento contable del ISD, no se configura como un error en la declaración y por lo tanto señala que los pagos de este impuesto que fueron previamente considerados como gasto deducible o utilizados como crédito tributario, no podrán ser reclasificados mediante una declaración sustitutiva, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente. Es decir, indica que la administración tributaria considera que al haber escogido previamente alguna de las opciones para utilizar el impuesto a la salida de divisas, su cambio no puede ser considerado como un error y por lo tanto no puede presentarse una declaración sustitutiva ni podrá solicitarse la devolución del ISD. Afirma que en referencia a lo señalado dentro del punto 2 de la circular impugnada, existen dos errores claros por parte de la administración, el primero en considerar que una mala clasificación del Impuesto a la Salida de Divisas no puede ser considerado un error, y el otro en otorgar a la declaración del impuesto a la renta mayor relevancia que la propia contabilidad del contribuyente. **2.4.** Señala que el Servicio de Rentas Internas establece dentro de la circular que no puede considerarse como un error el cambio de clasificación del ISD y de esta forma trata de limitar el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de este impuesto. El primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas permite a los sujetos pasivos del impuesto a la salida de Divisas utilizar el pago de este impuesto como gasto deducible o como crédito tributario, dejando dicha clasificación a criterio de los contribuyentes. Hace énfasis en que la clasificación del ISD acarrea diferentes efectos, dependiendo del uso que se le otorgó por parte del contribuyente. El uso de este impuesto

como gasto deducible, produce que la base imponible del impuesto a la renta se vea afectada, provocando que esta se vea disminuida y por lo tanto se pague un menor impuesto a la renta. Por otro lado, al utilizar este impuesto como crédito tributario, se afecta la conciliación tributaria, pudiendo compensarlo con el impuesto a la renta generado, y dejando la posibilidad de solicitar la devolución del saldo que no fue utilizado. Por lo tanto se observa que los efectos de la utilización del ISD como crédito tributario acarrea un mejor beneficio a los contribuyentes, pues además de poder compensar valores, se puede solicitar la devolución del saldo. De esta forma, si bien es cierto que existen dos posibles formas de utilizar el ISD generado por parte de los contribuyentes, sólo una de estas formas genera un verdadero beneficio para los mismos. **2.5.** Menciona que la Administración Tributaria dentro de la motivación de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, emitida el 13 de noviembre de 2018 y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018, señala que la Autoridad Fiscal tiene el deber de dictar actos normativos necesarios para una adecuada aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. De esta forma, cita el artículo 7 del Código Tributario, indicando que otorga la facultad a la Directora General del Servicio de Rentas Internas para poder dictar actos normativos con el fin de aplicar leyes tributarias. Sin embargo, expresa que en el mismo artículo 7 se limita esta facultad, prohibiendo que se suspenda la aplicación de leyes, se las adicionen, reformen o no se cumplan. Acota que este límite que señala el artículo antes mencionado, guarda total concordancia con lo que prescribe el artículo 131 del Código Orgánico Administrativo, en el cual se señala las prohibiciones relacionadas con la emisión de actos normativos por parte de las administraciones que cuentan con esta competencia, y así establece dentro de los numerales 1 y 3. Indica que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, prohíbe a las administraciones la restricción de derechos, así como la solicitud de requisitos por medio de circulares que no se encuentren previamente establecidas en las normas, pues de otra forma se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 22 del Código Orgánico Administrativo. **2.6.** Continúa argumentando que la Directora General del Servicio de Rentas emite una circular dirigida específicamente a los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas que utilicen el impuesto pagado como crédito tributario o gasto deducible del impuesto a la renta; o, que pretendan su devolución. En dicha circular la Directora interpreta de manera errónea las normas relacionadas al Impuesto a la Salida de Divisas y establece el requisito de presentación de una sustitutiva para la solicitud de devolución de

este impuesto. Así, de la circular citada se observa que en el primer punto establece dos requisitos que no se encuentran dentro de las normas que regulan el impuesto a la salida de divisas, esto es, que no se haya usado previamente como gasto deducible en alguna declaración de Impuesto a la Renta y tampoco que se lo haya usado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta o su anticipo. Sin embargo, acota que dentro del primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas citado en el numeral dos de la demanda, no se establece ninguno de estos requisitos, pues al ser el crédito tributario un derecho que se le otorga a los contribuyentes que nace con la realización del presupuesto establecido por la ley, es éste quien tiene la voluntad de poder utilizar el mismo de la manera que mejor le beneficie. Sin embargo, indica que mediante la circular emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas se está pidiendo un requisito no establecido en la norma, con lo cual se pretende limitar el derecho a utilizar el ISD como crédito tributario y a solicitar su devolución. Sobre lo establecido en el punto 2 de la circular, se puede observar, que de forma errónea, la administración tributaria establece que mediante una declaración sustitutiva no puede reclasificarse el ISD utilizado previamente por el contribuyente como gasto deducible o como crédito tributario. Sin embargo, señala que en el numeral 3.2. de la demanda, las declaraciones deben de encontrarse evidenciadas en la contabilidad del contribuyente, pues es la que refleja los resultados de los respectivos ejercicios fiscales. Por otro lado, acota que con la circular emitida se está restringiendo el derecho de los contribuyentes a solicitar los pagos en exceso o pagos indebidos del Impuesto a la Renta, los mismos que se encuentran definidos en el Código Orgánico Tributario. **2.7.** Hace énfasis en que el Código Orgánico Tributario establece que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, así lo establece el artículo 5 del Código Orgánico Tributario. En concordancia con el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) que establece que toda autoridad administrativa previo a emitir actos normativos deberá ir acompañada de los estudios e informes necesarios que justifiquen su legitimidad y oportunidad. Por lo que indica que este artículo engloba lo que doctrinariamente se conoce como el principio de legalidad, el cual conlleva a la sumisión de los actos administrativos concretos a las disposiciones vigentes de carácter general y la sumisión de los órganos administrativos al ordenamiento jerárquico de las fuentes escritas del derecho. En resumen, menciona que por medio del principio de legalidad se considera que

toda decisión que emana el poder público se encuentra en completa armonía con las reglas de derecho u ordenamiento jurídico, tal como lo establece nuestra Carta Magna al señalar que todo órgano del poder público y sus servidores están en la obligación de actuar en base a las atribuciones, competencias y facultades constitucionales y legales. **2.8.** Concluye la demanda mencionando que en el presente caso el Servicio de Rentas Internas al momento de emitir un acto normativo, esto es, la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, desconociendo en la misma que la posibilidad de realizar una reclasificación del crédito tributario por el Impuesto a la Salida de Divisas y de esta manera se pueda solicitar la devolución del Impuesto a la Salida de Divisas, vulnerando el derecho a solicitar valores a favor de la compañía actora. Señala que de la sola lectura de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006 se puede evidenciar la ilegalidad de dicho acto, ya que la Autoridad Fiscal estaría estableciendo erróneamente que la declaración del impuesto prevalecerá sobre la propia contabilidad del contribuyente, además de exigir requisitos que no se encuentran establecidos en la norma tributaria y de limitar el derecho de los contribuyentes a usar el crédito tributario generado por ISD y solicitar su devolución, por lo cual al momento de emitir dicho acto normativo se vulnera el principio de legalidad.

III. DE LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

3.1. En escrito de 22 de enero de 2025, las 16h58, los abogados Alexandra Naranjo Naranjo y Diego Cevallos Izquierdo, procuradores judiciales del Servicio de Rentas Internas, presentan la contestación a la demanda argumentando que la Circular de carácter general No. NAC-DGECCGC18-00000006 se encuentra dirigida a *“A los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas que utilicen el impuesto como crédito tributario o gasto deducible del impuesto a la renta; o, que pretendan su devolución”*; la cual se refiere al art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y expone en su parte pertinente cuestiones abordadas en dos numerales. Respecto al numeral 1: explica que el citado art. 21 del Reglamento establece a los sujetos pasivos tres opciones a efecto de utilizar los valores pagados por concepto de ISD en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital establecidos por el Comité de Política Tributaria, que son: a) gasto deducible; b) crédito tributario; o, c) solicitar la devolución. La misma agrega como primera

posición interpretativa que cada una de estas opciones son excluyentes entre sí, por lo cual no es factible compensar el crédito tributario y a la vez registrarlo como gasto deducible. Lo cual guarda una lógica interpretativa sobre el citado art. 21, dado que de manera clara expone que el contribuyente puede seleccionar uno de los 3 beneficios tributarios. En lo que respecta al segundo numeral, el accionante enfoca sus esfuerzos en alegar que el Servicio de Rentas Internas ha creado un acto normativo que riñe con la Ley y que atenta la reserva de ley al restringir un supuesto derecho. Sin embargo, los argumentos del por qué la circular se convierte en un acto normativo son inexistentes dentro de la demanda, sustentándose en meras afirmaciones. Más allá de esa ausencia argumentativa de procedencia formal en la cual incurre el accionante con relación a este segundo numeral, resulta necesario indicar que la circular se circunscribe en una interpretación del artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pues dichas normas prevén los escenarios de configuración y validez de una declaración sustitutiva. Así las cosas, la circular accionada inicia citando el art. 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la cual expone que para la procedencia y por ende para la validez de una declaración sustitutiva se condiciona a la existencia de "errores" en la declaración inicial. Bajo esa línea, la Administración Tributaria al interpretar la norma menciona que no es correcto concebir como un "error" a la selección inicial de uno de los beneficios tributarios previstos en el ampliamente citado art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. **3.2.** Expresa que en ese marco normativo se prevé que cuando la declaración cause impuesto y contenga errores podrá ser modificada con una declaración sustitutiva. Hace énfasis en que el punto neurálgico en este tema, es que se requiere la existencia de un *"error en la declaración inicial"* y sobre ello, menciona que el Servicio de Rentas Internas plasma en la circular su interpretación, mencionando en contexto que: *"los tres beneficios fiscales previstos en el artículo 21 Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas prevé a favor de los contribuyentes; gasto deducible, crédito tributario o solicitar devolución; generan en todos los casos efectos beneficiosos a los contribuyentes y que desde luego estos podrán en mayor o menor medida de la realidad de cada contribuyente, pero que esto, bajo ningún concepto puede ser entendido como un error y que de paso a una declaración sustitutiva."* Es así como en cualquier escenario que seleccione un contribuyente recae en lo correcto. **3.3.** Por lo que hace hincapié en que uno de estos beneficios incide en

mayor o menor medida que el otro resulta en una cuestión subjetiva y que atañe a la realidad de cada contribuyente. Por lo que realiza una ejemplificación: si un contribuyente necesita liquidez para ejecutar su actividad productiva, es muy probable que la devolución sea su mejor opción, permitiéndole no endeudarse y generar más renta. Por otra parte, un contribuyente que haya generado pocos costos/gastos en un ejercicio fiscal es probable que lo que le beneficie en mayor grado sea clasificarlos como un gasto deducible. Y finalmente, puede darse el caso de un contribuyente que no necesite liquidez, que tenga gastos suficientes y decida aplicarlo como crédito tributario. La disparidad de escenarios puede ser infinita, pero ninguna puede concebirse como errada. No obstante, menciona que no existe una selección errada de las opciones previstas en el art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas puesto que todas son correctas y traen consigo un beneficio fiscal. Dar por acertada la teoría del actor implica que el defecto se encuentra en la norma, más no el método seleccionado por el contribuyente, cuestión que abarcaría una discusión que no compete en este proceso. **3.4.** Recalca que la circular se encasilla en comunicar una interpretación de la Administración Tributaria sobre el alcance del goce de los beneficios fiscales previstos en el art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, sosteniendo que cada uno de ellos son excluyentes entre sí; y, b) Que la aplicación de cualquier beneficio fiscal es correcta, dado que todos generan afectaciones positivas al contribuyente, por ende no puede entenderse como un error el mayor o menor grado de beneficio, por lo cual, no es viable una declaración sustitutiva al no configurarse la existencia del error. Hace énfasis en que la Circular nunca se limita la aplicación de uno de los beneficios fiscales, es más recalca que queda en estricta libertad del contribuyente utilizarlo y claro esto atenderá a la realidad de cada contribuyente. Con ello, resulta incomprensible la teoría plasmada por el actor, dado que, en el presente caso no existe un acto normativo, por lo cual, no existe nada que pueda contradecir el marco normativo relacionado a la declaración del uso de los beneficios fiscales previstos en el ya citado art. 21. Indica que es lo único creado es una interpretación comunicada a la ciudadanía. **3.5.** En contrapartida y en similar ejercicio interpretativo, sus autoridades en diversas sentencias distan del criterio de la Administración Tributaria y mencionan que los contribuyentes se encuentran habilitados a forjar una corrección en su contabilidad, es decir, se entiende como un error la selección inicial supuestamente menos beneficiosa. Hasta este punto es claro que el Servicio de Rentas Internas en la emisión de la circular de carácter general No. NACDGECCGC1800000006 al

igual que sus autoridades en las sentencias 09501-2019-00353, 09501-2019-00267 09501-2019-00126 han establecido un ejercicio interpretativo de la procedencia de la corrección contable de la utilización del ISD, pero bajo ningún concepto ambas interpretaciones pueden y deben ser entendidas como actos normativos. En el escenario descrito, no puede decirse que el Servicio de Rentas Internas en su circular ha contrariado la ley, puesto que no existe acto normativo que genere dicho efecto, por lo cual, la demanda planteada por el accionante hasta este punto resulta en improcedente por no cumplir con el primer elemento formal de procedencia. Finalmente, es medular en este momento referimos al estado actual de los beneficios fiscales previstos en el art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas; pues la Corte Constitucional en el proceso No. 58- 11-IN/22 emitió sentencia el 12 de enero de 2022 declarando la inconstitucionalidad por la forma de la Ley de Fomento y Optimización de los Ingresos del Estado (en la que se preveía las últimas reformas sobre ISD). Esta sentencia presenta un antecedente significativo para la discusión planteada, debido a que con base en ella, se elimina la posibilidad de que los sujetos pasivos que hayan realizado pagos por concepto del impuesto a la salida de divisas en la importación de mercancías que se incorporen en procesos productivos, compensen dichos valores como crédito tributario o que soliciten devolución, quedando únicamente la posibilidad de que dichos valores sean considerados como gasto deducible para efectos de impuesto a la renta. Por lo cual, el escenario planteado por el hoy accionante, a la presente fecha es inexistente en el mundo jurídico. Incluso para el año 2025 no consta agregado en ningún cuerpo normativo. En este contexto la discusión procesal se ha quedado sin sustento, y aplicabilidad en ningún caso. Seguramente, el accionante podría replicar que en el caso de ser favorable la acción objetiva, esta traerá consecuencias retroactivas sobre casos que se encuentren en debate. Sin embargo, y en un hipotético no consentido, de concebir a la circular impugnada como acto normativo, se precisa que, a diferencia del ámbito constitucional, las sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia sobre actos normativos, no tienen efectos de carácter retroactivo. Bajo el escenario descrito, al día de hoy, no existiría un punto en divergencia que deba ser resuelto por su autoridad, en tanto la reclasificación de beneficios fiscales ya no es un presupuesto admitido por el marco normativo. Por ende, toda discusión que verse sobre la reclasificación del ISD en períodos fiscales anteriores al 2025, deberá ser discutida en el caso concreto en el que la autoridad fiscal haya negado su aplicación. **3.6.** Menciona que la declaración tributaria en el caso del impuesto a la renta es un acto consciente del sujeto

pasivo sobre un periodo fiscal concluido, al que le precede una contabilidad y estados financieros cerrados; en ese sentido, el sujeto pasivo, al momento de realizar su declaración fiscal, está entendido de los resultados económicos de su actividad y ha tomado una decisión con respecto a todos los rubros que puedan afectar el pago del impuesto, incluido el ISD, dado que, es en la contabilidad del contribuyente donde se refleja este rubro. Menciona que la compensación del ISD como crédito tributario o gasto deducible de impuesto a la renta tiene ventajas económicas distintas para el contribuyente: al considerarlo como crédito tributario le permite disminuir de manera directa el importe fiscal; en tanto, con el registro del ISD como gasto deducible puede reducir la utilidad de sus trabajadores que se calcula sobre la base imponible de Impuesto a la Renta. Afirma que la declaración fiscal no es solo un acto declarativo sino un acto de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo, la ley ha previsto que la declaración le resulta vinculante y definitiva, lo que implica que el contribuyente, además de ser responsable por la información que en ella se consigne, no puede deslegitimar su contenido o resultados por sí mismo; de tal suerte que será necesario un acto posterior de determinación (del sujeto pasivo o activo) para que la declaración original no tenga validez legal. Dado que para el régimen fiscal, el sistema formal guarda tanta relevancia como los elementos de la obligación tributaria puesto que se constituye en el apoyo estructural sobre el cual la administración pública ejecuta sus facultades; preservar su rigor ante las pretensiones de los contribuyentes consolida al régimen tributario en los principios de igualdad y generalidad, así como, la eficiencia de la administración pública; en su contraparte, actuar en disonancia con aquel, debilita al régimen tributario y lo vuelve vulnerable ante prácticas nocivas. Bajo ese entendimiento, la norma ha previsto las circunstancias en las cuales los contribuyentes pueden emitir la presentación de otra declaración en sustitución (arts. 89 C.T y 101 LRTI) y estas disposiciones se constituyen en límites para los sujetos pasivos; es decir, para que un contribuyente pueda emitir una nueva declaración tributaria deben configurarse los presupuestos jurídicos establecidos en los artículos antes mencionados, esto es, tanto en la existencia de un "error" cuanto al tiempo permitido, caso contrario dicha sustitución no surte efectos jurídicos. El apego al sistema formal no implica que la administración tributaria actúe en perjuicio del contribuyente ni que le impida acceder a beneficios fiscales, lo que se intenta es que los contribuyentes cumplan el sistema formal con el vigor que la norma le otorga y que sus decisiones de gestión sean consecuentes con la aplicación de la ley. **3.7.** Finalmente, señala que dentro del tema en

discusión tenemos que el art. 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas prevé a favor de los contribuyentes tres tipos de beneficios, de los cuales podía seleccionar uno: a) gasto deducible; b) crédito tributario; o, c) solicitar devolución. Es importante iniciar clarificando que cada uno de estos beneficios generan efectos positivos sobre los contribuyentes que los utilicen. Pero, también es cierto que dependerá de la realidad y necesidad de cada contribuyente la selección de uno de estos beneficios fiscales y por ende, esto también traerá consigo el grado de afectación positiva que genere. Así las cosas, los tres escenarios previstos en el citado art. 21 son beneficiosos para todos los contribuyentes, ni uno solo de ellos pueden entenderse como nocivo o perjudicial, de ser así, perdería su naturaleza jurídica de beneficio fiscal y se convertiría en una carga o castigo fiscal. Es importante agregar que de acuerdo a las Normas de Información Financiera, la reclasificación no modifica los importes de utilidad (pérdida) neta o integral, o cambio neto en el patrimonio, ni al total del capital o patrimonio contable; es decir, que la figura de reclasificación únicamente se usa para realizar cambios en la presentación y agrupación de las cuentas que integran los estados financieros con la finalidad de brindar mayor claridad de la información. En este caso en particular no se puede hablar de reclasificar una cuenta del activo "Crédito Tributario" con una cuenta de resultados "Gasto deducible", puesto que evidentemente, se afecta el resultado del ejercicio económico. Lo anterior nos lleva a la conclusión de que la reclasificación de una cuenta no puede ser concebida como un error contable puesto que una y otra obedecen a escenarios distintos. Afirma que en el presente caso no puede hablarse de un error contable, mucho menos de un error en la declaración inicial, puesto que al seleccionar uno de los beneficios fiscales se está tomando una decisión acertada. Contrario sería que el contribuyente seleccione estos valores y los catalogue como no deducibles, o en su defecto no los utilice como crédito tributario y que finalmente, tampoco pida su devolución. Pero, al haber utilizado una de las tres formas previstas en el ampliamente citado art. 21, se está haciendo lo correcto, y no cabe la figura del error tal como pretende hacerlo ver el accionante. En tal virtud, solicita desechar la demanda y declararla improcedente.

IV. AUDIENCIA:

4.1. De conformidad con lo dispuesto en providencia de 27 de febrero de 2025, las 15h55,

esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia convocó a las partes procesales a audiencia preliminar, la que se realizó el día miércoles 25 de junio del 2025, a las 15h00, y con anuencia de las partes dada la naturaleza de la acción propuesta se declaró que la misma responde a un asunto de puro derecho. **4.2.** Comparece a la sustanciación de la mencionada diligencia: Actor: Abogado José Loayza Mendoza en calidad de procurador judicial de la compañía ADITIVOS SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CIA. LTDA. quien a su vez habilita a los profesionales del derecho **xxxx Sacoto y xxxxx Arias** para que actúen en la audiencia preliminar fijada para el efecto. Demandado: Abogados Diego Cevallos Izquierdo y Jessica Ponce, procuradores judiciales del Servicio de Rentas Internas, conforme certifica la Secretaria de la Sala. **4.3.** Este Tribunal, luego de escuchar a las partes comparecientes, resolvió: a) Establecer que el objeto de esta acción de impugnación es verificar la legalidad de la Circular No. NAC-DGERGC18-00000006 ~~Impuesto~~ a la Salida de Divisas que utilicen como crédito tributario ~~expedida~~ por el Servicio de Rentas Internas y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018. **4.4.** La parte actora así como la demandada formulan sus argumentos en defensa de los intereses de sus representadas, en los términos que constan en el audio de la audiencia, que se agrega al expediente en medio magnético.

V. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA:

5.1. El primer inciso del artículo 300 del COGEP establece que: *“Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder.”* **5.2.** La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 73 numeral 3 establece que: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (¼) 3 (¼) Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”* **5.3.** El artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, COFJ, respecto de la competencia de la Sala Especializada

de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, establece lo siguiente:

^a *Competencia de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario.*

(1/4) Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: (1/4) 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial (1/4).° **5.4.** La Resolución No. 20-2020 expedida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia determinó: ^a *Art. 1.- La competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial, corresponde exclusivamente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en aplicación del artículo 185.2 segunda parte, del Código Orgánico de la Función Judicial.°*

En tal sentido, esta Sala Especializada tiene competencia para conocer y resolver las acciones de impugnación de actos normativos con efectos generales, cuando los actos normativos, como en este caso, están en contraposición con preceptos legales. **5.5.** Hay que señalar que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal; el control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. A partir de este enunciado podemos señalar que esta Sala Especializada tiene competencia para pronunciarse únicamente sobre los puntos de la *litis* que implican un control de legalidad del acto impugnado (Circular) y así se procederá. **5.6.** La finalidad de la acción de impugnación de acto normativo con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que la norma cuestionada, si se comprueba el vicio, quede sin valor por contrariar las normas superiores del derecho. En otras palabras, esta acción tiene por fin conseguir la observancia de las normas jurídicas; el juez juzga sólo la legitimidad del acto normativo en su confrontación externa con las normas positivas.

VI. EXCEPCIONES PREVIAS Y VALIDEZ PROCESAL:

6.1. No se ha propuesto excepciones previas y sin reproche de las partes, no se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal y no existe nulidad alguna que declarar por lo que el proceso es válido.

VII. OBJETO DE LA CONTROVERSIA:

7.1. Determinar la legalidad o no de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006 emitida por la Directora General del SRI el 13 de noviembre del 2018 y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018, en función de los argumentos y pretensiones expuestas en la demanda y contestación a la demanda respectivamente.

VIII. RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS:

8.1. Respecto de la naturaleza jurídica de la Circular No. NAC-DGECCG018-00000006.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario observa que la defensa técnica del Servicio de Rentas Internas sostiene que las circulares de carácter general no pueden ser entendidas como actos normativos, pues no cuentan con una fuerza de coacción frente a los contribuyentes, por lo cual no las vuelve de obligatorio cumplimiento; en virtud de lo cual, considera que la circular impugnada se circunscribe a una interpretación del artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, pues dichas normas prevén los escenarios de configuración y validez de una declaración sustitutiva. **8.1.1.** Al efecto, se advierte lo siguiente: **i.** El acto impugnado ha sido expedido por la Directora General del Servicio de Rentas Internas de conformidad con la facultad prevista en el artículo

7 del Código Tributario¹ y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas². **ii.** Constituye una declaración unilateral de la Administración Tributaria. **iii.** Ha sido publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018. **iv.** Los destinatarios de la circular son todos los sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas. **v.** Se establece que la autoridad tributaria, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, controlará la correcta aplicación de lo señalado en la circular. **8.1.2.** Por tanto, esta Sala especializada considera que la Circular ha sido expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que produce efectos jurídicos de carácter general y obligatorio, tanto más, ha sido publicada en el Registro Oficial³; de modo tal, que constituye un acto normativo⁴ sujeto al control de legalidad por esta Sala especializada de conformidad con la normativa señalada en el considerando quinto de este fallo; tanto más, de la parte considerativa de la circular que forma parte de la motivación se señala que *“La Administración Tributaria tiene el deber de dictar los actos normativos necesarios para una adecuada aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes”*⁴. Así pues a efectos de la procedencia, se cumplen con los requisitos formales que desde la doctrina se las ubica con los criterios de: generalidad

1 “El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.”.

2 “El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.”.

3 Art. 11 del Código Tributario.- “Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.”.

4 Art. 128 del COA.- “Acto normativo de carácter administrativo.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de una competencia administrativa que produce efectos jurídicos generales, que no se agota con su cumplimiento y de forma directa.”.

(aplicación indeterminada de su destinatario), universalidad (aplicación impersonal o situacional sobre las previsiones que estipula), abstracción (no se refiere a casos concretos), estabilidad o permanencia (pues su eficacia subsiste aun cuando haya sido aplicado en un caso concreto), publicidad (conocido por todos por los canales que imponga la ley), jerarquización (subordinado a normas superiores), y por otra, al caso sub lite del contenido del acto y de los argumentos vertidos por los sujetos procesales se verifica que : 1) el acto impugnado tiene rango inferior a la ley; 2) es de naturaleza tributaria; 3) la autoridad es competente conforme la motivación expuesta; 3) no se discute asuntos de constitucionalidad sino de legalidad; 4) es manifiesto el interés directo acreditado por la accionante cuya pretensión tiene como objeto la tutela del cumplimiento de la norma jurídica y el propósito de la acción de impugnación formulada, es desterrar de la vida jurídica, aquellas disposiciones administrativas de rango inferior a la Ley, que se contraponen o alteran el orden jurídico positivo, de lo cual procede continuar con su análisis.

8.2. Respecto de la legalidad de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006.- 8.2.1.

Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario observa que el argumento de la accionante se enfoca, principalmente, en sostener que en dicha circular la Directora interpreta de manera errónea las normas relacionadas al ISD y establece el requisito de presentación de una sustitutiva para la solicitud de devolución del impuesto. Afirma que en el primer punto de la circular se establece dos requisitos que no se encuentran dentro de las normas que regulan el ISD, esto es, que no se haya usado previamente como gasto deducible en alguna declaración de Impuesto a la Renta y que tampoco que se lo haya usado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta o su anticipo. Sin embargo, en el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas no se establece ninguno de estos requisitos, pues al ser el crédito tributario un derecho que se le otorga a los contribuyentes que nace con la realización del presupuesto establecido por la ley, es éste quien tiene la voluntad de poder utilizar el mismo de la manera que mejor le beneficie. Indica que mediante la circular se está pidiendo un requisito no establecido en la norma, con lo cual se pretende limitar el derecho a utilizar el ISD como crédito tributario y a solicitar su devolución. Sobre lo establecido en el punto 2 de la circular, afirma que de forma errónea, la administración tributaria establece que mediante una declaración sustitutiva no puede reclasificarse el ISD utilizado previamente por el

contribuyente como gasto deducible o como crédito tributario. Sin embargo, señala que las declaraciones deben encontrarse evidenciadas en la contabilidad del contribuyente, pues es la que refleja los resultados de los respectivos ejercicios fiscales. Por otro lado, acota que con la circular emitida se está restringiendo el derecho de los contribuyentes a solicitar los pagos en exceso o pagos indebidos del Impuesto a la Renta, los mismos que se encuentran definidos en el Código Orgánico Tributario. Finalmente, afirma que se ha vulnerado el principio de legalidad el cual conlleva la sumisión de los actos administrativos concretos a las disposiciones vigentes de carácter general y a la sumisión de los órganos administrativos al ordenamiento jerárquico de las fuentes escritas del derecho. **8.2.2.** Por su lado, la autoridad tributaria demandada señala que las circulares de carácter general no pueden ser entendidas como actos normativos, sosteniendo que la circular se encasilla en comunicar una interpretación de la administración sobre el alcance del goce de los beneficios fiscales previstos en el artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, sosteniendo que cada uno de ellos son excluyentes entre sí; en resumen, que es una comunicación interpretativa a la ciudadanía. Sostiene que dentro del tema en discusión, el artículo 21 referido prevé a favor de los contribuyentes tres tipos de beneficios, de los cuales podía seleccionar uno: a) gasto deducible; b) crédito tributario; o, c) solicitar devolución. Cada una de las opciones son excluyentes entre sí, por lo cual, no es factible compensar el crédito tributario y a la vez registrarlo como gasto deducible, lo cual guarda lógica con el artículo 21 *ibídem* que de manera clara expone que el contribuyente puede seleccionar uno de los tres beneficios tributarios. Cada uno de estos beneficios generan efectos positivos sobre los contribuyentes que los utilicen; pero, también es cierto que dependerá de la realidad y necesidad de cada contribuyente la selección de uno de estos beneficios fiscales y por ende, esto también traerá consigo el grado de afectación positiva que genere. Así las cosas, considera que los tres escenarios previstos en el citado art. 21 son beneficiosos para todos los contribuyentes, ni uno solo de ellos pueden entenderse como nocivo o perjudicial, de ser así, perdería su naturaleza jurídica de beneficio fiscal y se convertiría en una carga o castigo fiscal. Finalmente, señala que la Corte Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, en que se preveía las últimas reformas del ISD, con lo cual, a la presente fecha es inexistente en el mundo jurídico. **8.2.3.** Ahora bien, para iniciar con el respectivo análisis debemos citar lo que la circular en cuestión dispone: *“Con fundamento en la normativa expuesta, el Servicio de Rentas Internas*

recuerda a los sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas que utilicen el impuesto pagado como crédito tributario, gasto deducible del Impuesto a la Renta o que pretendan su devolución, lo siguiente: 1. Las tres alternativas que prevé el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas **son excluyentes entre sí.** Por tanto, si, al momento de efectuar la declaración del Impuesto a la Renta, el contribuyente opta por emplear como gasto deducible el valor del ISD generado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria, **no procede utilizar el referido valor como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo, ni pretender su devolución.** La misma situación de exclusión opera frente a cualquiera de las alternativas inicialmente adoptada por el contribuyente. Por consiguiente, para que el contribuyente pueda **solicitar la devolución del ISD** generado en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria, **es necesario que (1) no lo haya registrado como gasto deducible en alguna declaración previa del Impuesto a la Renta; y, (2) tampoco lo haya empleado anteriormente como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo.** 2. La posibilidad de presentación de declaraciones sustitutivas prevista en el artículo 73 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, regulada mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000448, está condicionada a que existan errores en la declaración inicial del contribuyente. Por lo tanto, resulta incorrecto su uso con la finalidad de modificar el tratamiento contable del impuesto a la salida de divisas con el único objetivo de obtener beneficios tributarios, respecto de los cuales el contribuyente eligió previamente una alternativa, ya que este hecho no se configura como un error en la declaración. **Consecuentemente, aquellos pagos de ISD que fueron considerados por los sujetos pasivos como gasto deducible o utilizados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo, según la alternativa escogida en cada caso por el contribuyente, no podrán ser reclasificados como crédito tributario, en el primer escenario, o como gasto deducible, en el segundo, mediante una declaración sustitutiva, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente. En este sentido, no opera la referida reclasificación a efectos de pretender la devolución del ISD que**

previamente fue registrado como gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo. El Servicio de Rentas Internas, en ejercicio de sus facultades legalmente establecidas, controlará la correcta aplicación de lo señalado en esta Circular.°. (El resaltado nos corresponde). **8.2.4.** El primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, RAISD, vigente a la fecha de emisión de la circular dispone: **Reforma agosto 2018.-** *“ Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. (Reformado por el num. 3 del Art. 2 del D.E. 476, R.O. 312-S, 24-VIII-2018).- Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la, Administración Tributaria. Para el caso de los exportadores habituales, sin perjuicio de lo señalado, podrán solicitar de manera mensual la devolución del impuesto por los pagos realizados en el mes anterior, en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos de bienes que se exporten, de acuerdo a las condiciones y requisitos que se establezcan mediante resolución de carácter general por parte del Servicio de Rentas Internas y considerando el listado que para el efecto emita el Comité de Política Tributaria.*°. **Reforma diciembre 2018.-** *“ Cuando el Impuesto a la Salida de Divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no haya sido utilizado como tal, en todo o en parte, en la respectiva declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones: 1. Considerar dichos valores como gastos*

deducibles únicamente en la declaración de impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico en el que se generaron los respectivos pagos de ISD; 2. Utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los siguientes cuatro años; o, 3. (Reformado por el num. 3 del Art. 2 del D.E. 476, R.O. 312-S, 24-VIII-2018).- Solicitar la devolución de dichos valores al Servicio de Rentas Internas, dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado o dentro de los cuatro ejercicios posteriores, en la forma y cumpliendo los requisitos que establezca la Administración Tributaria. Para el caso de los exportadores habituales, sin perjuicio de lo señalado, podrán solicitar de manera mensual la devolución del impuesto por los pagos realizados en el mes anterior, en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital, con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos de bienes que se exporten, de acuerdo a las condiciones y requisitos que se establezcan mediante resolución de carácter general por parte del Servicio de Rentas Internas y considerando el listado que para el efecto emita el Comité de Política Tributaria.º

8.2.5. Para resolver el problema jurídico planteado se formulan las siguientes consideraciones: **i.** El artículo 7 del Código Tributario y el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas reconocen a favor del Director General del Servicio de Rentas Internas, el dictar circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las leyes y reglamentos tributarios. **ii.** Los artículos 3, 4 y 5 del Código Tributario establecen que el régimen tributario se regirá por el principio de legalidad tributaria y reserva de ley. El principio de legalidad constituye una garantía para los individuos y la fuente y medida de las potestades públicas. En el Derecho Tributario, el principio de legalidad, se complementa con el principio de reserva de ley tributaria (*nullum tributum sine lege*). Así, el principio de legalidad se establece en el artículo 226 de la Constitución de la República y a nivel infra constitucional se consagra en el artículo 3 del Código Tributario. Por ende, el ejercicio de las facultades debe circunscribirse a lo establecido en la Constitución y la ley. Esta limitación se traduce en el principio de legalidad tributaria en observancia del cual, el titular de la facultad tributaria, aunque con capacidad para dictar circulares y disposiciones de carácter general, está sujeto al marco regulatorio de las disposiciones de rango superior. De las referencias normativas precedentes se desprende que: **a)** Es facultad de la Directora del Servicio de Rentas Internas expedir resoluciones o

circulares para la aplicación de las normas en el ámbito tributario. **b)** El ejercicio de esta atribución se sujetará a las normas que se establecen en el ámbito tributario. **8.2.6.** Así las cosas, en el caso del Impuesto a la Salida de Divisas, el primero⁵ y segundo⁶ artículos innumerados agregados a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria establece que dicho tributo aplica para crédito tributario del impuesto a la renta de los últimos 5 ejercicios fiscales, señalando las condiciones que debían cumplirse para el efecto. El artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas dispone que cuando el impuesto a la salida de divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario, no haya sido utilizado como tal en la declaración del ejercicio económico corriente, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio en que se generaron los respectivos pagos de ISD; utilizar dichos valores como crédito tributario en el ejercicio económico en que se generaron o en los siguientes cuatro años, o solicitar la devolución de dichos valores dentro del siguiente ejercicio fiscal respecto del cual el pago fue realizado, o dentro de los cuatro ejercicios posteriores. **8.2.7.** En lo que se refiere al **primer**

5 Art. (...) Crédito Tributario.- (Agregado por Art. 20 del Decreto Ley s/n, R.O. 583-S, 24-XI-2011).- "Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria."

6 Art. (Agregado por Art. 2, lit. a de la Ley s/n, R.O. 847-S, 10-XII-2012).- "Los pagos por Impuesto a la Salida de Divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo. Esta solicitud se receptará una vez que el contribuyente haya presentado la correspondiente declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal en que se efectuaron dichos pagos de ISD. El Servicio de Rentas Internas, de ser procedente, dispondrá la devolución del impuesto pagado, ordenando la emisión de una nota de crédito, la cual será libremente negociable en cualquier tiempo, y será utilizada para pagar el impuesto a la renta dentro del plazo previsto en el inciso anterior. Esta devolución no procederá respecto de los valores de ISD considerados como gastos deducibles, en la respectiva declaración de Impuesto a la Renta."

numeral de la circular, se observa que establece que las tres alternativas que prevé el artículo innumerado a continuación del 21 RAISD son excluyentes entre sí, determinando que si el contribuyente opta por emplear como gasto deducible el valor del ISD, no procede utilizar el referido valor como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado o su anticipo, ni pretender su devolución. La circular precisa que la exclusión opera frente a cualquiera de las alternativas inicialmente adoptada por el contribuyente y que para que se pueda solicitar la devolución de ISD es necesario que no se haya registrado como gasto deducible en alguna declaración previa del impuesto a la renta y que tampoco se lo haya empleado anteriormente como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta o su anticipo. Entonces, esta Sala especializada considera y reflexiona que la disposición reglamentaria no establece de manera expresa una exclusión entre las opciones que prevé, sino que dispone que *“el contribuyente de dicho impuesto podrá elegir entre una de las siguientes opciones”*^{14°}; la norma reglamentaria tampoco impone una situación de exclusión respecto de cualquiera de las alternativas inicialmente adoptada por el contribuyente. **8.2.8.** El **segundo numeral** de la circular condiciona la presentación de declaraciones sustitutivas con la finalidad de modificar el tratamiento contable del impuesto a la salida de divisas. Es decir, no permite la presentación de declaraciones sustitutivas con el objeto de reclasificar el crédito tributario o el gasto deducible; estableciendo que no opera la reclasificación a efectos de pretender la devolución del ISD previamente registrado como gasto deducible o utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado o su anticipo. De tal forma que se advierte una limitación y modificación que el artículo innumerado a continuación del 21 RAISD no prevé. Tal modificación, no le corresponde a quien ejerce la facultad de expedir circulares de carácter general y obligatorio, como es el caso de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, únicamente puede expedir resoluciones o circulares necesarias para la aplicación de normas legales y reglamentarias, sin alterar los contenidos esenciales de las normas; hacerlo mediante un instrumento de menor jerarquía como es una circular, equivale a contravenir el principio de legalidad y reserva legal en materia tributaria, lo cual trasciende hacia la garantía de la seguridad jurídica prevista en la Constitución de la República. Cabe recalcar que la circular se circunscribe al artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. **8.2.9.** Adicionalmente, se debe señalar que la circular impugnada impone un bloqueo a la posibilidad de que se pueda cambiar la opción seleccionada, esto es, que si se empleó el ISD como crédito tributario del

impuesto a la renta, ya no se puede presentar declaración sustitutiva para ser empleado como gasto deducible (caso en el cual el impuesto a pagar sería mayor en relación al declarado originalmente o, el saldo a favor del contribuyente sería menor al declarado originalmente), lo que originaría como consecuencia que el contribuyente que advirtió el error esté expuesto a una determinación por parte del SRI, con recargos, por la imposibilidad de sustituir su declaración original. Asimismo, en caso de que el contribuyente haya seleccionado la opción de emplear el ISD como gasto deducible, no podrá presentar declaración sustitutiva para aplicarlo como crédito tributario (caso en el cual el impuesto a pagar sería menor al declarado originalmente o, el saldo a favor del contribuyente sería mayor al declarado originalmente), y perdería definitivamente un crédito que la ley le ha otorgado. **8.2.10.** El artículo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas permite seleccionar una de las tres opciones, cuando el impuesto a la salida de divisas susceptible de ser considerado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta causado o su anticipo no haya sido utilizado como tal, esto es, para que el contribuyente esté en la situación de poder elegir, debe su ISD tener la calidad de crédito tributario, tanto más, una circular no puede restringir derechos conferidos en una norma con rango de ley, que concede un beneficio de crédito tributario cuando se cumplen las condiciones que la norma prevé. **8.2.11.** Justificado que ha sido el exceso en el que incurre la Directora General del Servicio de Rentas Internas, corresponde entonces, expulsar del ordenamiento jurídico la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, determinándose la ilegalidad de la misma.

8.3. Respecto de la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.- La autoridad demandada argumenta que la Corte Constitucional en sentencia No. 58-1-IN/22 de 12 de enero de 2022, declaró la inconstitucionalidad por la forma de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y que en tal circunstancia, el escenario planteado por la hoy accionante es inexistente en el mundo jurídico. Al efecto hay que señalar -conforme consta en el considerando 5.5 de este fallo-, que respecto de los actos normativos cabe un doble control: el de constitucionalidad y el de legalidad. El primero se presenta cuando existe inconsistencia de un precepto constitucional; y, el segundo cuando existe inconsistencia en relación con un precepto legal. El control de constitucionalidad lo ejerce privativamente la Corte

Constitucional y el control de legalidad lo ejerce privativamente la justicia ordinaria. En tal virtud, esta Sala especializada debe advertir que la circular impugnada se encuentra vigente, es decir, no ha sido expresamente derogada, de ahí que persiste la necesidad de expulsarla del ordenamiento jurídico a fin de guardar armonía y congruencia en atención a lo resuelto por la Corte Constitucional, por lo que, corresponde a este Tribunal proceder como en efecto se lo ha realizado, con el análisis de la legalidad del acto normativo impugnado, puesto que en el entendimiento del Estado Constitucional de derechos y justicia, la acción objetiva tiene como principal propósito el garantizar el derecho a la seguridad jurídica previsto en el artículo 82 de la Constitución de la República, y en lo medular asegurar el principio del orden de jerarquía normativa de los actos normativos frente a las leyes (artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador). En este orden de ideas, el alcance de la acción objetiva se constriñe a la revisión de la conformidad del acto normativo impugnado frente al orden jurídico legal ecuatoriano y de ello corresponde por tutela su pronunciamiento en el marco de la justicia ordinaria.

8.4. Respecto de la afirmación sobre afectaciones a derechos subjetivos de la compañía actora.- Esta Sala especializada precisa que no corresponde a través de la interposición de esta acción objetiva atender los argumentos de la actora que se refieren al caso específico de la compañía ADITIVOS, SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CIA. LTDA.; pues no es la finalidad que persigue la misma⁷; tanto más, la pretensión de la demanda es *“impugno la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, y solicito la anulación total de dicha circular.”*, por lo que no se realiza ningún análisis en ese sentido.

IX. DECISIÓN:

⁷ En palabras de la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (sentencia de 23 de septiembre de 2015, dentro de la acción objetiva de anulación No. 2015-0532): “La finalidad de la acción objetiva de anulación con efectos generales es la tutela del orden jurídico, a fin de que aquel quede sin efecto por contrariar las normas superiores de derecho. Esta acción se encuentra consagrada en el interés general para que prevalezca la defensa de la legalidad abstracta sobre los actos de la administración de inferior categoría, y por ello tiene como propósito la expulsión del ordenamiento jurídico del acto impugnado con efecto erga omnes.”.

9.1. Por las consideraciones antes referidas, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve aceptar la demanda de impugnación de acto normativo con efectos generales, y declarar la ilegalidad y, por tanto, la nulidad de la Circular No. NAC-DGECCGC18-00000006, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas el 13 de noviembre de 2018 y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 374 de 23 de noviembre de 2018, por inobservar el principio de legalidad previsto en la Constitución y las leyes de la República, y disponer su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos a partir de la ejecutoria de la presente sentencia y su publicación en el Registro Oficial.

9.2. Sin costas.

9.3. En cumplimiento a lo señalado en el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, remítase atento oficio al señor Director del Registro Oficial, para que proceda a la publicación de esta sentencia.

9.4. Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la Dra. Ligia Marisol Mediavilla, en virtud de la acción de personal vigente

9.5. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

RAZÓN: Siento como tal que de las 29 fojas escaneadas en PDF que anteceden, son iguales a los originales que constan dentro del juicio de acción objetiva nro. 17751-2024-00004 (juicio nro. 09501-2019-00010) (Resolución 457-2025), que sigue la compañía ADITIVOS SOLVENTES Y SUSTANCIAS QUÍMICAS ADISOL CÍA. LTDA., en contra del DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, al que me remitiré en caso de ser necesario, las mismas que certifico electrónicamente, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto por los señores Jueces de esta Sala Especializada. Quito, 9 de septiembre de 2025. Certifico. -

LIGIA MARISOL
MEDIAYILLA

Firmado digitalmente por LIGIA
MARISOL MEDIAYILLA
Fecha: 2025.09.10 08:40:17 -05'00'

Dra. Ligia Marisol Mediavilla

SECRETARIA RELATORA (E)



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

NGA/FMA

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.