

REGISTRO OFICIAL[®]
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR



**CORTE NACIONAL DE
JUSTICIA**

**FUNCIÓN JUDICIAL Y
JUSTICIA INDÍGENA**

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

**SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**SENTENCIAS, RESOLUCIONES,
JUICIOS Y AUTOS**

**J02101-2022-00005, J17510-2019-00002,
J09501-2019-00435, J17751-2012-0089,
J17751-2011-0521, J01501-2014-
0054, J09503-2014-0113, J01501-2019-
00077, J17510-2019-00168**

FUNCIÓN JUDICIAL

174985841-DFE

Juicio No. 02101-2022-00005

**JUEZ PONENTE: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA, JUEZ NACIONAL (E)
(PONENTE)****AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA****CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito,
martes 26 de abril del 2022, las 16h48. **ASUNTO**

Se procede con la resolución en sede de apelación de la acción constitucional de hábeas corpus interpuesta por el doctor Merck Benavides Benalcázar y el abogado Roberto Alexander Benavides Morillo a favor del señor José Estuardo Caba Tomarema en contra de la sentencia constitucional expedida el 12 de abril del 2022, las 16h15, por los Jueces de la Sala Multicompetente de la Corte Provincial de Justicia de Bolívar (en adelante Jueces Constitucionales de instancia), dentro de la acción constitucional de hábeas corpus No. 02101-2022-00005 (1).

1. ANTECEDENTES

1.1.- DECISIÓN DE INSTANCIA.- En sentencia de 12 de abril del 2022, las 16h15, emitida por los Jueces de la Sala Multicompetente de la Corte Provincial de Justicia de Bolívar, convertido en Tribunal Constitucional resolvieron: *“ (1/4) ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA. 1.- Rechaza la acción de hábeas corpus formulada por José Estuardo Caba Tomarema, por no haberse vulnerado derecho alguno del legitimado activo. 2.- Por cuanto uno de los defensores del accionante, en la audiencia interpuso en forma oral, recurso de apelación; consiguientemente, en atención al mismo, se lo concede ante la Corte Nacional de Justicia, para que haga valer sus derechos; por lo que, el Secretario Relator, remitirá el proceso a la ciudad de Quito. (1/4)°*

1.2. El doctor Merck Benavides Benalcázar y el abogado Roberto Alexander Benavides Morillo interponen apelación acción constitucional de hábeas corpus en la audiencia de la

garantía jurisdiccional, que al no haberse fundamentado por escrito se procede a tener en consideración los argumentos de la primera instancia, que son los siguientes: ^a (1/4) *La Fiscalía con fecha 01 de noviembre de 2020, formuló cargos en mi contra y oros por el presunto delito de asesinato, fecha en la cual, a petición de la Ab. Tannya Aldáz agente fiscal, el Dr. Eduardo Pazmiño Ortiz, juez de la Unidad Judicial Multicompetente con sede en el cantón Chillanes, ordenó la prisión preventiva como medida cautelar de carácter personal, desde la fecha antes indicada me encuentro privado de la libertad individual. Una vez cerrada la instrucción en la audiencia de evaluación y preparatoria de juicio, luego del trámite legal correspondiente, el juzgador competente en base a la acusación fiscal, dictó el llamamiento a juicio en mi contra y otros. Con fecha 03 de agosto de 2021 el Tribunal de Garantías Penales de Bolívar dictó sentencia condenatoria en mi contra y otro, como autores del delito de homicidio tipificado y sancionado en el artículo 144 del COIP y se le impone una pena de 17 años 4 meses privativa de la libertad. De la sentencia de primera instancia propuse recurso de apelación ante la Sala Multicompetente de la Corte Provincial de Justicia de Bolívar, dictando la sentencia escrita de mayoría y con voto salvado de la Dra. Marlene Núñez Núñez con fecha 21 de septiembre del 2021, donde en su parte resolutive se expresa que: se rechaza el recurso de apelación interpuesto por Caba Tomarema José Estuardo y se confirma la sentencia subida en grado, al final de la sentencia de segunda instancia propuse el recurso de casación ante la Sala Multicompetente de la Corte Provincial de Justicia de Bolívar, recurso que fue admitido por dicho organismo judicial, con fecha 29 de septiembre del 2021. El referido recurso de casación se encuentra en trámite en la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción y Crimen Organizado de la Corte Nacional de Justicia, recurso extraordinario que hasta la presente fecha no se le ha dado el trámite legal correspondiente encontrándose pendiente de resolver el mismo, de lo cual se desprende que si bien es cierto se ha dictado sentencia condenatoria de primera instancia y segunda instancia en mi contra, al haberse propuesto el recurso extraordinario de casación de la sentencia de segunda instancia, hasta la presente fecha no pesa en mi contra una sentencia condenatoria ejecutoriada. Por consiguiente, estoy privado de mi libertad arbitrariamente al vulnerarse la garantía de no ser privado de la libertad por prisión preventiva más allá del plazo (1 año) constitucionalmente establecido en el artículo 77.9 de la Constitución de la República del Ecuador, conforme las disposiciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la Corte Constitucional del Ecuador y la*

Corte Nacional de Justicia, toda vez que, desde que se me ordenó la prisión preventiva, hasta la presente fecha han transcurrido 1 año, 4 meses y 7 días, sin que exista sentencia condenatoria ejecutoriada. (1/4)º

2. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA.

Este Tribunal Constitucional Especializado está integrado por los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua, y Gustavo Durango Vela (ponente), en calidad de jueces nacionales (titulares y encargado respectivamente), conocen la presente causa en virtud del sorteo del jueces 21 de abril de 2022, las 10h46. Se deja sentado que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia, según aparece en Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

Este Tribunal Constitucional es competente para conocer y pronunciarse sobre la apelación de la garantía jurisdiccional del hábeas corpus, en virtud de lo establecido en los arts. 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; artículo 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y, artículos 169 numeral 2 y 44 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Al proceso constitucional se le ha dado el trámite previsto en la Constitución y en la ley.

3. VALIDEZ PROCESAL

No se observa dentro del proceso de apelación, ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal; por consiguiente, no existe nulidad alguna que declarar.

4. FUNDAMENTO NORMATIVO - JURISPRUDENCIAL DE LA GARANTÍA

JURISDICCIONAL DE HÁBEAS CORPUS

4.1 La acción de hábeas corpus, regulada en el artículo 89 de la Constitución de la República y desarrollada en los artículos 43 y 44 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, tutela a toda persona privada de su libertad y la protege contra los abusos de poder o violaciones de la ley cometidos por jueces o autoridades públicas, tiene por objeto recuperar la libertad de quien se encuentre privado de ella de forma ilegal, arbitraria o ilegítima, por orden de autoridad pública o de cualquier persona, así como proteger la vida y la integridad física de las personas privadas de libertad. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos, respecto del hábeas corpus, ha expresado que:

^a (1/4) es la garantía tradicional que, en calidad de acción, tutela la libertad física o corporal o de locomoción a través de un procedimiento judicial sumario, que se tramita en forma de juicio. Generalmente, el hábeas corpus extiende su tutela a favor de personas que ya están privadas de libertad en condiciones ilegales o arbitrarias, justamente para hacer cesar las restricciones que han agravado su privación de libertad. La efectividad de la tutela que se busca ejercer con este recurso depende, en gran medida, de que su trámite sea sumario, a efecto de que, por su celeridad, se transforme en una vía idónea y apta para llegar a una decisión efectiva del asunto en el menor tiempo posible.° (Informe Anual de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, 1998, vol.1).

4.1.1. El artículo 45 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en su parte pertinente dispone:

***° Reglas de aplicación.-** Las juezas y jueces observarán las siguientes reglas: (1/4) 2. En caso de privación ilegítima o arbitraria, la jueza o juez declarará la violación del derecho, dispondrá la inmediata libertad y la reparación integral. La privación arbitraria o ilegítima se presumirá en los siguientes casos: a) Cuando la persona no fuere presentada a la audiencia. b) Cuando no se exhiba la orden de privación de libertad. c) Cuando la orden de privación de libertad no cumpla los requisitos legales o constitucionales. d) Cuando se hubiere incurrido en vicios de procedimiento en la*

privación de libertad. e) En los casos en que la privación de la libertad es llevada a cabo por particulares, cuando no se justifique la privación de libertad. 3. La orden judicial que dispone la libertad será obedecida inmediatamente por los encargados del lugar de la privación de libertad, sin que sea admisible ningún tipo de observación o excusa. 4. En cualquier parte del proceso, la jueza o juez puede adoptar todas las medidas que considere necesarias para garantizar la libertad y la integridad de la persona privada de libertad, incluso podrá disponer la intervención de la Policía Nacional.^o

4.1.2 La prisión preventiva es una de las formas de privación de la libertad que, en cuanto al tiempo y forma, debe cumplir los estándares internacionales, de ahí que dentro del Sistema Interamericano de Derechos Humanos, luego de reconocer que la aplicación arbitraria e ilegal de esta medida cautelar es un problema recurrente, regula sus límites en los artículos 7.2 y 7.3 y dispone:

“2. Nadie puede ser privado de su libertad física, salvo por las causas y en las condiciones fijadas de antemano por las Constituciones Políticas de los Estados Partes o por las leyes dictadas conforme a ellas.” y “3. Nadie puede ser sometido a detención o encarcelamiento arbitrarios”.

4.1.3 Por su parte, el artículo 3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el artículo 1 de la Declaración Americana de los Derechos Humanos amparan, entre otros, el derecho a la libertad. Resulta trascendente de igual forma el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que en su artículo 9, a la letra dice:

“Todo individuo tiene derecho a la libertad y a la seguridad personales. Nadie podrá ser sometido a detención o prisión arbitrarias. Nadie podrá ser privado de su libertad, salvo por las causas fijadas por ley y con arreglo al procedimiento establecido en ésta”.

4.1.4. La sentencia constitucional 207-11-JH/20 de 22 de julio de 2021, desarrolla el contenido de los elementos que esta garantía jurisdiccional debe realizar, los cuales se concretan a:

“ 1. Al resolver una acción de hábeas corpus planteada a favor de cualquier persona, los jueces están obligados a realizar un análisis integral, que incluye a la orden de detención y las alegaciones específicas planteadas en la acción, en particular respecto a la naturaleza y circunstancias de la detención al momento de presentación de la acción demandada y a las condiciones en las cuales se encuentra la persona privada de libertad.

2. Una privación de libertad es ilegal cuando una detención o privación de libertad es ejecutada en contravención a los mandatos expresos de las normas que componen el ordenamiento jurídico, ya sea en el aspecto material o formal. En el aspecto material, la detención debe haberse realizado en estricto apego a las causas, casos o circunstancias expresamente tipificadas en la ley y la privación de la libertad debe mantenerse exclusivamente hasta los límites temporales fijados por la legislación. En el aspecto formal, la detención y posterior privación de la libertad debe realizarse en cumplimiento del procedimiento objetivamente definido por la ley.

3. Una privación de libertad es arbitraria cuando se ha realizado utilizando causas y métodos que puedan reputarse como incompatibles con el respeto a los derechos humanos del individuo, aunque se haya realizado en cumplimiento de las normas legales. Si bien la determinación de cada circunstancia específica debe determinarse en cada caso y sin ser esta una lista taxativa, una detención es arbitraria si se cumple uno de los siguientes supuestos: i. Cuando no es posible invocar sustento legal que justifique la privación de la libertad. Eso ocurriría, por ejemplo, al mantener una persona en detención tras haber cumplido la pena o a habiendo caducado la medida cautelar a través de la cual fue privada de su libertad; ii. Cuando la privación de libertad es incompatible con los derechos constitucionales de la persona. Esto ocurriría en casos donde, durante la privación de su libertad, la persona sea incomunicada o sea sometida a tortura, tratos crueles o degradantes o tratamientos vejatorios de su dignidad humana; iii. Cuando la privación de la libertad se da como resultado del ejercicio de otros derechos constitucionales o convencionales. Esto ocurriría, por ejemplo, si la privación de libertad se da como resultado de un ejercicio legítimo de libertad de expresión; iv. Cuando la privación de la libertad es fruto de una grave vulneración de los derechos y garantías relativas a un juicio imparcial y al debido proceso; v. Cuando la privación de libertad se funda en motivos

discriminatorios; vi. En casos de privación de libertad por parte de particulares, cuando esta se ha realizado atentando contra la autonomía de la voluntad de la persona reclusa; vii. Cuando los solicitantes de asilo, inmigrantes o refugiados son objeto de detención administrativa prolongada sin posibilidad de examen o recurso administrativo o judicial o existe el riesgo de devolución al país donde temen persecución o donde peligre su vida, libertad o integridad.°

4.1.5. La defensa técnica del accionante se limita a considerar que en el contexto de la sentencia No. 2505-19-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador y del párrafo 31 que dice: *“Esta Corte Constitucional, en su jurisprudencia, ha indicado que cuando una persona ha cumplido el tiempo máximo de internamiento preventivo permitido por la Constitución sin contar con sentencia condenatoria en su contra debe ser puesto en libertad sin necesidad de orden judicial. Añadiendo que el hecho de tener una sentencia condenatoria no ejecutoriada ± por estar pendiente un recurso ± no justifica retener a esa persona más allá del tiempo máximo establecido por la Constitución”*, por lo que requiere la declaratoria de la caducidad de la prisión preventiva del señor José Estuardo Caba Tomarema.

5. ANÁLISIS DE LAS PRETENSIONES DEL ACCIONANTE POR ESTA SALA CONSTITUCIONAL

5.1. La defensa técnica del accionante al considerar que el señor José Estuardo Caba Tomarema al no tener sentencia ejecutoriada, por encontrarse pendiente de resolución el recurso de casación y al estar por más de un año cumpliendo la medida cautelar de prisión preventiva, esta se ha tornado en ilegal, ilegítima y arbitraria, con sustento en lo dispuesto en los arts. 43 numeral 8 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional en concordancia con los Arts. 77 numeral 8 y 436 numerales 1 y 6 de la Constitución de la República y en aplicación del párrafo 31 de la Sentencia No. 2505-19-EP/21 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador correspondería a estos juzgadores aceptar la garantía y declarar la supuesta caducidad de la prisión preventiva, además de ordenar la reparación integral.

5.2. Corresponde iniciar con el análisis respectivo para establecer si en efecto la prisión preventiva del señor José Estuardo Caba Tomarema se encuentra caducada para lo cual es necesario verificar el cumplimiento irrestricto de los numerales del Art. 45 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional que manifiestan: *“a) Cuando la persona no fuere presentada a la audiencia.”* Como ha sido de conocimiento público y notorio el beneficiario y su defensa técnica, conformada por el doctor Merck Benavides Benalcázar y el abogado Roberto Alexander Benavides Morillo a favor del señor José Estuardo Caba Tomarema han comparecido de forma telemática a la sustanciación de la audiencia de hábeas corpus, descartando la procedencia de este numeral. En cuanto a la procedencia del literal *“b) Cuando no se exhiba la orden de privación de libertad.”* La boleta de encarcelamiento consta a fojas 95 expediente constitucional, por tanto se ha dado cumplimiento a este requisito. En lo que refiere al literal *c) Cuando la orden de privación de libertad no cumpla los requisitos legales o constitucionales.-* Del contenido expuesto en la boleta de encarcelamiento con claridad permite establecer la fecha del registro 02 de noviembre del 2020, como fundamento normativo establece el contenido de los artículos 77 numerales, 1, 2 y 12 de la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico Integral Penal, recoge datos generales de la causa como la judicatura que lo emitió, en este caso la Unidad Judicial Multicompetente con sede en el cantón Chillanes, el número de la causa, No. 02335-2020-00131 y el Tipo de acción y delito lo determina como acción penal pública ± 144 homicidio. Identifica al procesado con los nombres completos Caba Tomaerma José Estuardo y su número de cédula de ciudadanía No. 0201543113 y su nacionalidad como Ecuatoriana. Como tercer requisito se establece se determinó el motivo de la emisión de la boleta correspondiente a la prisión preventiva de fecha 02/11/2020, y se encuentra con las firma del Juez Guerrero Saltos Santiago Israel. No siendo procedente analizar los otros elementos que conforman este artículo toda vez que no han sido alegados y que no tienen relación con el caso in examine.

5.3. En cuanto a si la orden de prisión preventiva al encontrarse caducada ha violentado el plazo razonable, y por tanto se ha convertido en ilegal, arbitraria e ilegítima, estos juzgadores proceden a realizar el siguiente análisis:

5.3.1. Del expediente judicial No. 02335-2020-00131, se establecen como antecedentes que

han sido ratificados por la defensa técnica del accionante que, la fiscalía con fecha 1 de noviembre de 2020, formuló cargos en contra de José Estuardo Caba Tomarema por el presunto delito de asesinato, a petición de la Ab. Tannya Aldaz, Agente Fiscal, el Dr. Eduardo Pazmiño Ortiz, Juez de la Unidad Judicial Multicompetente con sede en el cantón Chillanes, ordenó la prisión preventiva, como medida cautelar. Una vez cerrada la instrucción fiscal en la audiencia evaluatoria y preparatoria de juicio, luego del trámite legal correspondiente, el juzgador competente en base a la acusación de la fiscal, dictó el llamamiento a juicio en auto de 26 de enero del 2021, las 15h40. Con fecha 3 de agosto de 2021, las 13h08 el Tribunal de Garantías Penales de Bolívar dictó sentencia condenatoria en contra José Estuardo Caba Tomarema, en calidad de autor directo del delito de homicidio tipificado y sancionado en el artículo 144 del COIP y se le impone una pena de 17 años 4 meses de privación de libertad. El procesado interpuso recurso de apelación ante la Sala Multicompetente de la Corte Provincial de Justicia de Bolívar, que en fallo de 20 de septiembre de 2021, en fallo de mayoría, rechaza el recurso de apelación y confirma la sentencia subida en grado. En escrito de 21 de septiembre del 2021 el imputado interpone recurso de casación, el que es admitido en providencia de 29 de septiembre del 2021, las 09h21 para resolución de la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción y Crimen Organizado de la Corte Nacional de Justicia, que avocó conocimiento de la presente causa mediante auto del 22 de diciembre del 2021, las 09h48.

Como ha quedado establecido, el proceso *in examine* ha evidenciado el estricto apego a la garantía del debido proceso, se ha podido constatar que el beneficiario ha interpuesto recursos de apelación y casación a la sentencia condenatoria por encontrarse dentro del término legal, garantizando de esta forma el derecho a la defensa en la garantía de recurrir que poseen las partes. En resumen, la medida cautelar de prisión preventiva en contra de José Estuardo Caba Tomarema fue impuesta dentro de la audiencia de formulación de cargos el 1 de noviembre de 2020, la que se hizo efectiva mediante boleta de encarcelamiento emitida en la misma fecha, dicha medida cautelar se interrumpió por mandato del artículo 541.3 del Código Orgánico Integral Penal el 3 de agosto de 2021, las 13h08, fecha en la que se emitió la sentencia condenatoria en contra del señor José Estuardo Caba Tomarema como ya se mencionó por el delito de homicidio tipificado en el artículo 144 del COIP, imponiéndole una pena privativa de la libertad de 17 años 4 meses.

De tal forma que, la medida cautelar impuesta de prisión preventiva fue emitida por el Juez de la Unidad Judicial Multicompetente con sede en el cantón Chillanes, siendo competente para hacerlo puesto que es su facultad disponer medias cautelares dentro de este tipo de procesos, por lo que la decisión fue legítima al haber sido ordenada por quien tiene competencia para ello, es legal toda vez que la medida cautelar fue dispuesta con base en el ordenamiento jurídico así como su interrupción responde a normas claras, previas y públicas contenidas en el Código Orgánico Integral Penal y finalmente no es una decisión arbitraria puesto que el accionar de los juzgadores responden a la subsunción de las normas que facultan la imposición de medidas cautelares de prisión preventiva para procesados en delitos de homicidio.

Es preciso manifestar que esta Sala ha mantenido el criterio de que la caducidad de la prisión preventiva se interrumpe con la emisión de sentencia condenatoria en atención a la seguridad jurídica de conformidad con lo dispuesto en el artículo 541. 3 del COIP, criterio que ha sido reiterado (fallos Nos. 12102-2021-00001, 17751-2022-00001, entre otros), al considerar que la emisión de sentencia condenatoria interrumpe la caducidad de la prisión preventiva según lo dispuesto en la norma infra constitucional aludida

7.2.6.- Ahora bien, en cuanto al fallo No. 2505-19-EP/21 de la Corte Constitucional ratifica que: *“31. Esta Corte Constitucional, en su jurisprudencia, ha indicado que cuando una persona ha cumplido el tiempo máximo de internamiento preventivo permitido por la Constitución sin contar con sentencia condenatoria en su contra debe ser puesto en libertad sin necesidad de orden judicial. Añadiendo que el hecho de tener una sentencia condenatoria no ejecutoriada-por estar pendiente un recurso- no justifica retener a esa persona más allá del tiempo máximo establecido por la Constitución. (1/4) 40. En la tramitación de un hábeas corpus corresponde siempre a la autoridad judicial que la conozca analizar su detención de modo integral incluyendo la situación del accionante al momento de resolución. La presentación de la demanda de hábeas corpus no suspende plazos de la caducidad de la prisión preventiva y por tanto corresponde al juez o jueza constitucional contar el tiempo total que lleva la persona privada de la libertad al momento de resolver la acción.”* En primer término consideramos que, éste no constituyen un precedente constitucional obligatorio, toda vez que, no ha sido catalogado como tal; además, el fallo 2505-19-EP/21 establece un precedente que sirve para interpretar los textos legales, bajo condiciones,

precisiones y excepciones compatibles con las normas y la solución del caso específico planteado cuya decisión tiene efecto inter partes, en tanto que, los precedentes jurisprudenciales obligatorios están obligados a realizar y formular una regla que sirva para explicar las decisiones que se hayan adoptado en casos anteriores¹ y cuyo efecto es erga omnes. No obstante, como bien recoge el accionante el fallo in examine establece consideraciones que permiten garantizar derechos de personas con doble vulnerabilidad como son los menores infractores y que cumplen medidas socioeducativas, conforme lo refiere el párrafo 31 del fallo aludido, pues tiene relación con un criterio previamente expuesto para un caso que resuelve la situación jurídica de adolescentes infractores, por lo que, aborda al internamiento preventivo, que es diferente a la prisión preventiva, por lo que, no se puede realizar una interpretación extensiva, cuando más que dicha interpretación se encuentra restringida para el derecho penal según lo dispone el art. 13 numeral 2 COIP. Es necesario tener en cuenta que la interpretación literal permite diferenciar a la una institución jurídica de la otra, acudiendo al significado semántico de cada una de ellas; el internamiento preventivo está regulado en el artículo 325 del Código de la Niñez y Adolescencia, en tanto que la prisión preventiva está regulada en los artículos 534 y 535 del COIP. La semejanza entre estas instituciones jurídicas consiste en que se trata de medidas cautelares que restringen la libertad pero rigen para distintos sujetos de derecho, los menores infractores por sus principios rectores establecen que tendrán atención prioritaria y especializada como lo ha dispuesto la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 175, razón por la que, se justifica que el proceso penal en su contra sea tramitado con celeridad y que obtengan sentencia ejecutoriada antes de la caducidad del internamiento preventivo, esto en observancia al contexto integral del fallo constitucional No. 207-11-JH/20, por lo que no sería aplicable el párrafo 31 del fallo 2505-19-EP/21 al caso in examine, toda vez que el señor José Estuardo Caba Tomarema no goza de una condición de doble vulnerabilidad. Es necesario además tener muy en cuenta que, el accionante al realizar una interpretación interesada al darle un significado semántico fuera del contexto² ha generado una ambigüedad semántica al alcance del párrafo 31 de la sentencia en mención, lo que traería como consecuencia la inobservancia de la disposición contenida en el artículo 541.3 del COIP (norma que prevalece en el ordenamiento jurídico y que no ha sido declarada inconstitucional) lo que atentaría de

1 Santiago Nino. *La interpretación de las normas jurídicas*, (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003), 293 -294.

2 Guastini, Ricardo. *"Interpretación de normas jurídicas"* (Quito: Cevallos, 2015), 44 – 45.

forma irreversible al derecho a la seguridad jurídica y traería graves consecuencias para el sistema judicial vigente al atentar inclusive contra la intensión del legislador.

7.2.7. Finalmente, en el caso concreto, se evidencia el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 77, numeral 1 de la Constitución de la República, pues el objeto de esta acción se ha reducido a la inconformidad con la imposición inicialmente de una medida cautelar de prisión preventiva y luego de una pena, por lo que, los argumentos se reducen a asuntos de orden procesal penal, lo que no es pertinente a la presente acción jurisdiccional constitucional que está encaminada a recuperar la libertad de quien se encuentre privado de ella en forma ilegal, arbitraria o ilegítima; sin que los legitimados activos hayan podido establecer dichos presupuestos jurídicos. Por el contrario, esta Sala Constitucional ha examinado las piezas procesales que se han adjuntado al expediente de esta acción de hábeas corpus y se establece que la orden de privación de la libertad no es ilegal, ni arbitraria, ni ilegítima, se trata de la interrupción de la medida cautelar por el cumplimiento de una pena impuesta en sentencia condenatoria, por tanto no ha operado la caducidad de la prisión preventiva dictada en contra del procesado José Estuardo Caba Tomarema de conformidad a lo dispuesto en el art. 543.1 del Código Orgánico Integral Penal.

6. DECISIÓN

Por las razones expuestas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actuando como jueces constitucionales, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

5.1 RECHAZAR el recurso de apelación de la garantía jurisdiccional de hábeas corpus interpuesta por el doctor Merck Benavides Benalcázar y el abogado Roberto Alexander Benavides Morillo a favor del señor José Estuardo Caba Tomarema, por las consideraciones expuesta en esta sentencia.

5.2 De conformidad con lo dispuesto en el art. 86 numeral 5 de la Constitución de la República, una vez ejecutoriada esta resolución, remítase copia certificada de la misma a la Corte Constitucional para el desarrollo de su jurisprudencia.

5.3 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla.- Notifíquese y cúmplase.-

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

175032719-DFE

Juicio No. 17510-2019-00002

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 27 de abril del 2022, las 11h19. **Vistos.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por la abogada Angélica Meléndez Oña en calidad de procuradora judicial del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (SRI), en contra de la sentencia de 13 de noviembre de 2020, a las 12h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00002 propuesto por la compañía SINOHYDRO CORPORATION en contra de la Resolución No. 117012018RREC279124 de 02 de octubre de 2018 suscrita por el Director Zonal 9 del SRI.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la acción de impugnación deducida, como consecuencia de lo cual se dejó sin efecto las glosas impugnadas y se modificó la resolución impugnada, así como su antecedente, el acta de determinación No. 17201824900237269 por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.

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

1.2.1 Auto de 24 de marzo de 2021 dictado por el abogado Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto, por el caso 2 y por el caso 5 del art. 268 del COGEP.

1.2.2 Sorteo de la causa número 17510-2019-00002, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia el 12 de noviembre de

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

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

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

2021, mediante el que se radicó la competencia en esta Sala de Casación.

1.2.3 Auto de 21 de abril de 2022 en el que se convoca a las partes procesales a audiencia para el día 26 de abril de 2022, a las 11h00.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo. El conjuez Fernando Antonio Cohn Zurita -en calidad de juez-, actúa en reemplazo del juez Gustavo Adolfo Durango Vela, conforme acta de sorteo del 29 de marzo de 2021 que se dispone sea incorporada en el proceso- Así como también por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 Problema jurídico planteado.- Al amparo del art. 268 del COGEP:

CASO 2: La sentencia de instancia no cumple con el requisito de motivación.

CASO 5: Respecto a la glosa por rendimientos financieros se alega: indebida aplicación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el ejercicio 2014; falta de aplicación de los arts. 2.1 arts. 7 y 8.1 y 8.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente para el año 2014.

2.4 Fundamentación del recurso.- Sobre el caso SEGUNDO: Se afirma que se ha incumplido con

el requisito de motivación y se hace puntual referencia a los numerales 3.1.4, 3.1.5 y 3.1.6 para señalar que en el fallo se asevera que respecto de siete de las ocho glosas objeto de la controversia no se ha efectuado determinación alguna, sin embargo también se señala que la sentencia concluye que la actuación de la administración tributaria ha provocado una determinación prematura y bajo ese análisis considerando el art. 139.2 del Código Tributario se procede a dar de baja las siete glosas referidas en el punto 3.1.6 del fallo. Que las premisas y la conclusión a la que se arriba no guardan coherencia, lo que impide entender las razones por las que se dan de baja las glosas, y, las razones por las que la determinación sería prematura. Que no se ha explicado porqué la actuación de la administración tributaria se subsume en el art. 139 del Código Tributario, si en el fallo no se declara la nulidad del acto impugnado. Que en el numeral 3.1.7 no se explica con claridad como lo afirmado por el perito Crespo permite que concluyan que los ingresos financieros se relacionan con la actividad económica de la construcción. Que no se comprenden las razones para desestimar la prueba de la administración y que se aplique el mismo análisis que a las 7 glosas, pues los presupuestos fácticos son distintos. Sobre el caso QUINTO: Señala que existe indebida aplicación del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario respecto de la glosa por rendimientos financieros, pues la compañía percibió ingresos por rendimientos financieros y los registró, incluso los ingresos los ingresos bajo el método de obra terminada. Que el monto de \$1.331.351,54 corresponde a rendimientos financieros por inversiones y bajo el método de obra terminada los ingresos deben declararse como tales en el ejercicio fiscal en que termine el proyecto construcción. Se refiere a los numerales 3.1.6 y 3.1.7 del fallo recurrido para señalar que el tribunal A quo aplicó el art. 28 LRTI considerando que los ingresos por rendimientos financieros percibidos por la empresa debían someterse al tratamiento para ingresos de la actividad de la construcción y por tanto tributar bajo el método de obra terminada. Que consta que la empresa recibió ingresos por rendimientos financieros provenientes de inversiones, por lo que se evidenció que los ingresos no provenían de la actividad de construcción, sino de la fuente "capital", por lo que el art. 28 citado no permite analizar el tratamiento tributario para estos ingresos por lo que no cabía su aplicación. Que las normas que se debieron aplicar son el art. 2.1 de la LRTI que considera como renta a los ingresos provenientes del capital y del trabajo; el art. 7 y art.8 numerales 1 y 7 ibídem que considera renta los ingresos provenientes de actividades de carácter económico y los rendimientos financieros, ingresos que debieron tributarse en el ejercicio impositivo en el que se generaron. Por estos motivos solicita se case la sentencia recurrida.

2.5 La doctora Paola Robalino Rosero, procuradora judicial y apoderada de la compañía SINOHYDRO CORPORATION-Sucursal Ecuador, contesta al recurso de casación interpuesto y solicita que no se case el fallo recurrido, como se puede observar de la fundamentación del mismo a fjs. 5-7 del expediente de casación.

2.6 Audiencia.- La audiencia convocada se llevó a cabo el día 26 de abril del 2022, a las 11h00.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente la abogada Angélica Meléndez Oña, procuradora judicial del Servicio de Rentas Internas y, por la contraparte, la doctora Paola Angélica Robalino Rosero, en calidad de procuradora judicial de la empresa accionante en instancia, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma.-

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en los casos 2, y 5 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a *Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. 1/4 5. Cuando haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto*^o

El caso 2 se refiere a la transgresión de normas relacionadas con la estructura, contenido y forma de la sentencia o auto, la que se configuraría de tres formas: Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, por adoptarse resoluciones contradictorias o incompatibles y cuando no se cumpla con la motivación. En el presente caso se ha alegado que no se cumple con la motivación y así ha sido calificado por el Conjuez respectivo.

El caso 5, tiene como limitante la revalorización de las pruebas y debe ser planteado a partir de los hechos probados en la sentencia. Para que se constituya se requiere la presencia de dos elementos: violación directa de las normas sustantivas en la sentencia impugnada y que, la transgresión haya sido determinante en la parte resolutive del fallo recurrido.

3.2 La motivación está entendida doctrinariamente como ^a *el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los cuales el juez apoya su decisión y que constituye una garantía de justicia a la que se ha reconocido jerarquía constitucional*^o (Fernando De la Rúa, El Recurso de Casación, Víctor P. de Zavala, Editor, Buenos Aires, 1968, página 363); por lo que la falta de motivación se produciría por la carencia de esos razonamientos.

El autor Santiago Andrade Ubidia, en la obra ^a *La Casación Civil en el Ecuador*^o, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-2005, p. 150, señala sobre el yerro del caso cuarto:

^a ¼ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¹/4°.

Sobre la aplicación indebida el autor Luis Armando Tolosa Villabona, señala que este vicio consiste ^a ¼ es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contempla°; (Tolosa Villabona, Luis Armando, Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá - Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359).

3.3 La doctrina y la jurisprudencia orientan que cuando se acusa al fallo de encontrarse incurso en varias causales, para resolver los cargos expuestos en virtud de un recurso de casación, la Sala de casación debe seguir un orden lógico jurídico, dadas las implicaciones de los vicios denunciados que pudieran afectar la sentencia. Así, en lo que respecta al recurso interpuesto por la parte actora, esta Sala iniciará con el estudio del caso 2 para luego continuar con el caso 5 del Art. 268 *ibídem*.

3.4 El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado las siguientes normas de derecho:

Constitución de la República del Ecuador:

^a Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: ¼ 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: ¼ 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados°.

Código Orgánico General de Procesos:

^a Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal

motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.

Art. 90.- Contenido general de sentencias y autos. Además del contenido especial que la ley señale para determinados autos o sentencias, todo pronunciamiento judicial escrito deberá contener: ¼ 5. La motivación de su decisión°.

Código Orgánico de la Función Judicial:

^a Art. 130.- FACULTADES JURISDICCIONALES DE LAS JUEZAS Y JUECES.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: ¼ 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos¼°

Ley de Régimen Tributario Interno:

^a Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios¼°.

Art. 7.- Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido

pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario. ^{1/4} 7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público^{1/4}

Art. 28.-Ingresos de las empresas de construcción.- Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas^{1/4}.

3.4 Caso 2 del art. 268 del COGEP:

3.4.1 El Tribunal de instancia en el apartado III del fallo realiza el análisis del objeto controvertido en atención a las pruebas practicadas y a los fundamentos de las partes en sus actos de proposición, y aplica las normas que considera adecuadas al caso, así se advierte que en primer lugar establece los hechos no controvertidos por las partes: *"^{1/4}la celebración del contrato en el año 2009; que para el ejercicio 2014 aún no se ha realizado la entrega recepción de la obra; tampoco difieren en la existencia de la cláusula de estabilidad tributaria por la que se somete a la ley vigente al tiempo de celebración del contrato (EPC); así como tampoco se difiere en que el tipo de contrato es el denominado "llave en mano", por el que se estableció como método contable más adecuado el de obra terminada, que implica que en el ejercicio en que se entrega la obra, se liquida y paga en forma acumulada el impuesto a la renta, sin que exista ninguna liquidación ni pago en los años de ejecución del proyecto";* luego precisa que la controversia radica en la aplicación del art. 28 LRTI y especifica lo que significa la determinación, citando normas del ordenamiento jurídico como doctrina. El tribunal A quo señala que la actuación de la administración tributaria *"no devino en establecer respecto del impuesto a la renta del ejercicio económico 2014, ninguno de los cuatro elementos antes detallados. Sino que, más bien ha reiterado a lo largo de la determinación y la resolución impugnada que el contrato celebrado por la compañía y el Estado es aquel conocido como de tipo "llave en mano" ^{1/4}de ello reconoce que los ingresos, costos y gastos deben considerarse de forma acumulada y liquidarse*

en ese año en que termine y sea entregada la obra, lo que no corresponde al ejercicio 2014^{1/4} la administración tributaria de manera específica y como excepción al reconocimiento del sistema contable de obra terminada, establece diferencias en ingresos por rendimientos financieros que considera no relacionados con el proyecto y por tanto los incluye en la liquidación del impuesto a la renta del ejercicio económico 2014, es decir, no se refiere estos ingresos como liquidables en el año en que la obra esté entregada^{1/4}°. El tribunal de instancia afirma que no se ha realizado una determinación de las 7 glosas contenidas en el acto impugnado y su antecedente, sino que al reconocer al administración tributaria el método contable de obra terminada, ha expresado que serán considerados cuando finalice el proyecto, lo que afirman contradice el art. 103 del Código Tributario, sin embargo consideran que el hecho de efectuar un ejercicio de verificación o revisión de la declaración y la documentación de la parte actora, redundante que por una parte se reconozca que el presupuesto fáctico que supone el hecho generador del impuesto a la renta no se haya cumplido y, por otra, refleja una actuación discrecional de la autoridad tributaria que no da lugar a una determinación propiamente dicha en los términos de los arts. 68 y 87 del Código Tributario. Los jueces de instancia también analizan lo que es el hecho imponible y precisan que en el caso analizado la actora es una empresa de construcción a la que le ampara un régimen particular en cuanto al período que debe considerarse para los efectos tributarios, a la luz del art. 28 LRTI. Se refieren al principio de legalidad y seguridad jurídica para afirmar que al existir normativa específica para la determinación de renta para contratos de construcción bajo el sistema contable de "obra terminada", su aplicación es irrestricta, por lo que concluyen que la actuación administrativa en el procedimiento determinativo, ^a al no regirse a las normas aplicables a la realidad tributaria de la empresa actora en cuanto al sistema contable de obra terminada, debe entenderse inmersa en el tenor del artículo 139.2 del Código Tributario^{1/4}, en cuanto ha provocado una determinación prematura°, dejándose sin efecto las glosas impugnadas con excepción de la glosa por rendimientos financieros.- Respecto a esta última glosa señalan: ^a se aprecia del acto impugnado que su fundamento se refiere a que existen ingresos financieros que no estaban relacionados con el contrato EPC y por tanto, la administración los excluye del método de obra terminada y establece diferencias para el período 2014, por lo que liquida y establece un impuesto a pagar. De lo informado por el perito José Crespo, se advierte que SINOHYDRO no realiza otras actividades económicas distintas a la ejecución del contrato EPC ^{1/4}., ha explicado que la cuenta contable rendimientos financieros es la ^{1/4}, que corresponde a una cuenta de activo en la que se han registrado movimientos por \$..., que corresponde a rendimientos financieros por inversiones. Asimismo ha resaltado que, cuando hay un contrato bajo el método de obra terminada, todos los ingresos se registran en un pasivo, con un movimiento acreedor a la cuenta de gasto; y durante la ejecución del proyecto, la cuenta de gastos es utilizada para registrar todos los costos financieros del proyecto como son importaciones, garantías, costos bancarios. Y cuando hay

excedentes, se invierte o se coloca en colaterales para netear el costo financiero. Por ello hay ingresos financieros y costos financieros por el contrato; y, por ello, debe imputarse el gasto financiero al ingreso financiero, sin que pueda glosarse el ingreso sin el gasto financiero respectivo como lo hace la administración tributaria. Por consiguiente, al verificarse que SINOHYDRO únicamente realizó como actividad económica la ejecución del contrato de construcción, y que los ingresos financieros se relacionan a dicha actividad, sin que la prueba de la administración tributaria haya dado lugar a establecer que provienen de una actividad distinta como es el sustento de la glosa, deben considerarse de igual forma a la finalización de la obra, remitiéndonos al análisis que se ha efectuado en el numeral anterior en ese sentido. Por lo tanto se deja sin efecto la glosa°. Finalizan los jueces de instancia aceptando la demanda y precisando que la decisión no significa pronunciamiento judicial o limitación para que la administración ejerza su facultad determinadora cuando corresponda según el art. 28 LRTI.

3.4.2 En este punto, es necesario citar la sentencia de la Corte Constitucional No. 188-15-EP/20 de 11 de noviembre de 2020, numerales 20 y 21, que ha indicado sobre las premisas implícitas en la motivación: *“20. Como ha establecido la jurisprudencia de esta Corte, para que una motivación sea suficiente es preciso que reúna ciertos elementos argumentativos mínimos. Esto exige que los razonamientos que componen esos elementos mínimos deben estar suficientemente explícitos en el texto de la motivación; lo que no implica, sin embargo, que todas y cada una de las premisas y conclusiones de esos razonamientos deban estar explícitas en dicho texto, algunas de ellas bien pueden estar implícitas o sobreentendidas. Para identificarlas, es preciso atender al contexto de la motivación, lo que, por lo demás, es indispensable para una lectura cabal de cualquier texto. 21. Cabe aclarar, eso sí, que la existencia de las mencionadas premisas implícitas no exonera del cumplimiento de los elementos mínimos para que una motivación sea suficiente; una cosa es ser consciente de que los textos en ocasiones tienen significados sobreentendidos y otra, adjudicar a un texto un contenido extraño a él°.* Más contundente incluso cuando la Corte afirma: *“24. Cabe señalar, además, que para la Corte la garantía de la motivación no se refiere a la corrección del razonamiento judicial, sino, exclusivamente, a explicar de forma suficiente los fundamentos de la decisión adoptada°* (Sentencia No. 1507-15-EP/21 de 20 de enero de 2021).

3.4.3 De la lectura de lo resuelto por el Tribunal de instancia se determina con absoluta certeza que no se configura la falta de motivación alegada, pues los juzgadores A quo, han explicado cómo y por qué llegaron a la conclusión contenida en el fallo. Se evidencia que existe una subsunción de los hechos al derecho, se constatan los motivos por los cuales los jueces de instancia afirman que se ha realizado una determinación tributaria prematura (aunque esta Sala no utilizaría dicha expresión) y por qué ésta

no correspondía, se explican las razones por las cuales no consideran procedente la glosa por rendimientos financieros, en resumen se abordan de forma extensa no sólo principios jurídicos relacionados con el objeto controvertido, sino las normas aplicadas a los hechos acaecidos puestos en su conocimiento.-

No escapa al análisis de esta Sala de Casación, que el recurrente confunde en varias ocasiones el yerro alegado en su escrito de casación, pues al establecer el vicio contenido en el caso segundo, caso que se configura de tres formas diferentes, singularizó el recurrente que el vicio acusado es el de falta de motivación y así fue calificado por el conjuer; sin embargo de aquello, al fundamentar el mismo, realiza afirmaciones como que los juzgadores de instancia en su análisis no guardan coherencia entre las premisas y la conclusión a la que se arribó, que no comprende las razones para desestimar la prueba de la administración o aceptar el peritaje y concluir dejando sin efecto la glosa por rendimientos financieros, lo que denota desconocimiento del caso segundo alegado, pues, si la motivación contenida en el fallo recurrido no es compartida por el recurrente, ello no significa que exista falta de motivación, tampoco si a su parecer la motivación es errónea, existe falta de motivación y, finalmente, la falta de motivación no es sinónimo de contradicción entre los presupuestos fácticos ni jurídicos como alega el recurrente, de existir y haber sido alegada como vicio, correspondería a otra de las formas en que se configura el yerro del caso segundo.

Para concluir con el análisis de este caso, esta Sala encuentra que la fundamentación realizada por el casacionista a este respecto, confunde el yerro alegado no sólo en la forma en que se ha especificado en el párrafo anterior, sino que confunde falta de motivación con los demás yerros que han sido alegados en su recurso, como si constituyeran un todo indivisible. Consecuentemente no se configura el vicio alegado bajo el caso 2 del art. 268 del COGEP.

3.5 Caso 5 del art. 268 del COGEP: Aplicación indebida del art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-Este vicio ha sido planteado respecto a las glosas de ingresos por rendimientos financieros. Es importante resaltar que el caso quinto parte de los hechos probados en instancia, esto es, que las partes procesales los dan como ciertos y no se puede entrar a revisar los mismos. Consecuentemente, constan como hechos probados, no controvertidos, los siguientes: i) la celebración del contrato (EPC) en el año 2009; ii) que para el ejercicio 2014 aún no se había realizado la entrega recepción de la obra; iii) la existencia de la cláusula de estabilidad tributaria; iv) que el tipo de contrato es el denominado *Èlave en mano*; v) que Sinohydro no realiza otras actividades económicas distintas a la ejecución del contrato EPC; vi) que los ingresos financieros se relacionan con la actividad económica de la empresa y, vii) que de la prueba de la administración tributaria no se ha podido establecer que los ingresos por rendimientos financieros provengan de una actividad distinta como se sostiene en la glosa.

3.6.1 Bajo estos hechos probados y dentro del contexto referido en el fallo, considerando que el caso 5 se ha alegado únicamente respecto de la glosa por rendimientos financieros, la indebida aplicación del art. 28 del Código Tributario alegada no procede, pues los juzgadores de instancia dieron por cierto que los rendimientos financieros están relacionados con la actividad económica realizada por SINOHYDRO y por tal motivo dejaron sin efecto dicha glosa, en consideración del art. 28 ya referido, norma llamada a regular la controversia en atención a la actividad desarrollada por la accionante y al tipo de sistema contable utilizado.

Finalmente corresponde establecer que el vicio acusado dentro del caso quinto, bajo la fundamentación realizada, denota inconformidad con la valoración de las pruebas realizada por los jueces A quo, pues estos afirmaron con sustento en el informe pericial del perito Crespo, que la actuación de la administración tributaria respecto a la glosa cuestionada no fue correcta, pues los ingresos por rendimientos financieros al estar relacionados con la actividad económica de SINOHYDRO, debían someterse al art. 28 LRTI conforme queda evidenciado, y, no puede pretenderse bajo este yerro, con los hechos probados referidos, que esta Sala vuelva a valorar la prueba practicada en instancia, con el objetivo de darle la razón al argumento de la autoridad tributaria, pues el caso 5 limita aquello. Consecuentemente, no prospera el vicio alegado por el razonamiento efectuado.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 13 de noviembre de 2020, a las 12h39, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito; dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00002

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre de 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



175441060-DFE

Juicio No. 17510-2019-00002

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 3 de mayo del 2022, las 16h38. En lo principal, encontrándose pendiente de atender el recurso horizontal presentado, sin que se haya dado contestación al traslado realizado, esta Sala señala lo siguiente: **1.** El recurso presentado ha sido ingresado el 28 de abril de 2021, por tanto, dentro del término establecido en el art. 255 del COGEP para el efecto. **2.** El art. 253 del COGEP dispone: *“Aclaración y ampliación.- La aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas”*. **3.** La autoridad tributaria solicita que se AMPLIE el fallo emitido por esta Sala, pues señala que no se ha pronunciado sobre todos los yerros alegados, puntualmente sobre la falta de aplicación de los arts. 2.1, 7, 8.1 y 8.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno bajo el caso quinto del art. 268 del COGEP. **4.** Si bien la ampliación es pertinente porque la fundamentación realizada cumple con uno de los supuestos del art. 253 del COGEP para su procedencia, esta Sala considera necesario dejar sentado que la parte recurrente en su recurso de casación, al construir la proposición jurídica dentro del caso quinto señalado, estableció la norma que a su criterio fue aplicada indebidamente (art. 28 LRTI), su fundamentación y estableció las normas que a su criterio debieron aplicarse en su lugar (arts. 2.1, 7, 8.1 y 8.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno).- Vista la construcción completa de dicha proposición jurídica, esto es que las normas que a criterio del recurrente debieron aplicarse en lugar del art. 28 de la LRTI son los arts. 2.1, 7, 8.1 y 8.7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y, no habiendo prosperado el vicio de aplicación indebida del art. 28 referido por el análisis realizado en el fallo emitido dentro de este proceso, no cabía dar paso a atender las normas que en su lugar debieron ser aplicadas según criterio del recurrente, pues, al verificarse que el art. 28 LRTI fue debidamente aplicado, quedaron sin sustento las normas cuya aplicación fue requerida por la administración tributaria, pues estas se encontraban íntimamente relacionadas a que prospere el vicio de indebida aplicación del art. 28 señalado. Al no haber prosperado aquel, resulta inoficioso pronunciarse sobre las normas acusadas como no aplicadas en su defecto. **6.** Por las consideraciones realizadas, se ha dado paso a la ampliación solicitada, en los términos contenidos en este auto. Notifíquese.-

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

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

FUNCIÓN JUDICIAL
DOCUMENTO FIRMADO
ELECTRÓNICAMENTE

Firmado por
JOSE DIONICIO
SUÍNG NAGUA
C=EC
L=QUITO
CI
1706860440

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL



175033266-DFE

Juicio No. 09501-2019-00435

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 27 de abril del
2022, las 11h22. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolver el recurso de casación interpuesto por el abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas (SRI); en contra de la sentencia de 6 de noviembre de 2020, a las 16h15, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00435, propuesto por la Compañía Blue Air Technologies Blueairtech S.A., en contra de la Resolución No. 109012019RREC405006, de 26 de agosto de 2019, suscrita por la Directora Zonal 8 del SRI, mediante la cual se resuelve negar el reclamo formal de pago en exceso por concepto de crédito tributario por Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) de los años 2013, 2014 y 2015; y, por concepto de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de los años 2015, 2016 y 2017.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido de la sentencia impugnada con relación al objeto del presente recurso de casación.- En la sentencia recurrida se resolvió declarar con lugar la demanda presentada por el señor Santiago García Uribe en calidad de representante legal de la Compañía BLUE AIR TECHNOLOGIES BLUEAIRTECH S.A., y deja sin efecto el acto impugnado, la Resolución No. 109012019RREC405006 del 26 de agosto del 2019 y sus antecedentes, disponiendo el reintegro de la cantidad de USD \$ 437.409,71 con sus respectivos intereses.

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

1.2.1 Auto de 24 de marzo de 2021, a las 09h04, dictado por el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez Nacional de la Corte Nacional de Justicia, en el que se declara la admisibilidad del recurso de casación interpuesto por el procurador de la Directora Zonal 8 del SRI, por el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), por el vicio de falta de aplicación del precepto jurídico de valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del art. 164 del COGEP, que produjo una equivocada aplicación de artículo segundo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; inciso quinto del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI); y la no aplicación del art. 89 del Código Tributario.

1.2.2 El señor Santiago García Uribe por los derechos que representa de la Compañía Blue Air Technologies Blueairtech S.A., en la contestación al recurso de casación señala que el recurrente cita varios extractos de la sentencia, sin fundamentar de forma prolija la manera en que este pronunciamiento del Tribunal le ha provocado agravio. Además considera que los jueces han tomado en cuenta la pericia aportada como prueba, la cual demostró la existencia de soportes para el derecho al reconocimiento de lo pagado en exceso por concepto de impuesto a la renta, así como por ISD. Asimismo, se comprobó dentro del proceso que el registro del ISD generado en el pago de la importación de bienes, con cargo al costo de adquisición del inventario y posteriormente, en el costo de venta y no como crédito tributario, se debió a un error contable, el cual es posible corregir en los primeros estados financieros formulados después de haber descubierto el error, idea que fue acogida por el Tribunal de instancia. Finalmente, el Tribunal realiza un verdadero escrutinio y cotejo de las pruebas aportadas por las partes, demostrando que se han aplicado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, por lo que solicita no casar la sentencia recurrida.

1.2.3 Sorteo de la causa número 09501-2019-00435, efectuado por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 12 de noviembre del 2021, mediante el que se radicó la competencia en este Tribunal de Casación.

1.2.4 Auto de 21 de abril de 2022, en el que se convoca a las partes a audiencia para el día 26 de abril de 2022 a las 14h45.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de

2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificado la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Así como por el sorteo que consta en el proceso; y en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República Ecuador, 185 -segunda parte, número 1- del Código Orgánico de la Función Judicial, y artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

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

2.3 Problema jurídico planteado. - CASO 4: Falta de aplicación del precepto jurídico de valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del art. 164 del COGEP, que produjo una equivocada aplicación del artículo primero innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; y la no aplicación del artículo segundo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; equivocada aplicación de inciso quinto del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la no aplicación del artículo 89 del Código Tributario; al amparo del caso 4 del art. 268 del COGEP.

2.4 Fundamentación del recurso.- El casacionista en la fundamentación del recurso señala que en el presente caso existió una falta de aplicación del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba contenido en el segundo inciso del art. 164 del COGEP, correspondiente al *deber de apreciar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica*^o. Que este deber conlleva la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que a partir de la revisión de la misma, se certifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar. Que en la sentencia recurrida se observa que el Tribunal no analizó las pruebas aportadas con la sana crítica, puesto que de ellas no concluye un hecho real, lo que se demuestra en el numeral ^a 7.1.6^o y ^a 7.1.7^o del fallo. Que los jueces de instancia no realizan una exhaustiva revisión del acto impugnado, para solventar la corrección de los mal llamados *errores*^o alegados por la parte actora, hace una re clasificación contable, sin

embargo, no argumenta respecto a que el ISD reclasificado, ya había sido utilizado como gasto, lo cual contraviene la norma establecida para las devoluciones de los créditos de dicho impuesto. Sobre las normas sustitutivas transgredidas. Que el Tribunal A quo en el considerando 7.1.6 realiza la equivocada aplicación de que el actor cumplió con lo establecido en el primer artículo innumerado a continuación del art. 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, seguido de que no ha verificado la aplicación del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en concordancia con el primer artículo innumerado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. Que el Tribunal yerra al establecer que el derecho a la devolución del crédito tributario por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas, en los términos del segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, corresponde a un pago en exceso de impuesto a la renta; que en la sentencia no se emite pronunciamiento alguno respecto a las retenciones en fuente ni al pago en exceso del impuesto a la renta, sino solo y únicamente al Impuesto a la salida de divisas; tanto porque, contrario a la afirmación del Tribunal a quo, existen múltiples precedentes jurisprudenciales que establecen que este tipo de derechos por crédito tributario constituyen peticiones por pago de lo debido, diferenciándose del pago en exceso y del pago indebido previstos en los artículos 122 y 123 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 305 ibidem. Que el segundo yerro del Tribunal a quo se verifica cuando afirma que la declaración sustitutiva presentada por el contribuyente no pretende modificar los resultados del proceso de devolución, puesto que hay norma expresa que no permite atender dicha petición conforme a lo dispuesto en el segundo artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Que el tercer yerro se refleja en la confusión que hace el Tribunal a quo al indicar que el actor podía consignar y, al mismo tiempo, solicitar la devolución del crédito tributario, lo que implica una equivocada aplicación del artículo innumerado agregado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, toda vez que no podía considerar un error el haber consignado (opción escogida por el propio contribuyente) el ISD pagado en la importación de bienes como gasto deducible en su declaración, sin tomar en cuenta que la misma norma preveía que el contribuyente estaba obligado a escoger solamente una de las opciones. Que en concordancia con el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador; está la disposición del primer artículo innumerado del capítulo innumerado agregado a continuación del artículo 21 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, la cual le da al actor tres caminos respecto al ISD pagado en la importación de bienes: cargárselo como gasto, compensarlo con el impuesto a la renta o en anticipo causado, o, solicitar la devolución del crédito tributario. Que como se observa de la declaración original y de la declaración sustitutiva

presentadas por el actor, siempre mostró su voluntad de cargarse ese ISD al gasto; por lo tanto, siendo tal el hecho probado en el juicio y obviado por el Tribunal a quo, generó que en sentencia se aplique equivocadamente el derecho a la devolución a favor del contribuyente, sin tomar en consideración la prohibición expresa de la norma. Que los medios de prueba respecto de los cuales se aplicó incorrectamente las reglas de la sana crítica son: la declaración original y sustitutivas presentadas por el actor donde se reflejaba que le ISD pagado en la importación de bienes había sido consignada en la cuenta de GASTOS, lo cual fue ratificado en el informe pericial presentado por la actora. Que por lo expuesto se solicita casar la sentencia.

2.5 Contestación del recurso de casación.- La Compañía Blue Air Technologies Blueairtech S.A. en la contestación al recurso de casación propuesto argumenta que el SRI realiza un recuento de la normativa que considera que se ha infringido, pero respecto de la forma en que han sido trasgredidas las normas se limita a mencionar que la infracción se produjo por una equivocada aplicación de la misma. Que en el punto 2, el recurrente cita varios extractos de la sentencia, sin fundamentar de forma prolija, la manera en que este pronunciamiento del Tribunal le ha provocado agravio. Que los jueces a lo largo de la sentencia proceden a realizar un exhaustivo análisis del tratamiento contable realizado por la compañía y menciona que ha tomado en cuenta la pericia aportada como prueba, la cual demostró la existencia de soportes para el derecho al reconocimiento de lo pagado en exceso por concepto de impuesto a la renta, así como por ISD, como se verifica en el numeral ^a 7.1.5° y siguientes del fallo. Que los criterios vertidos por la Administración son infundados, ya que en ninguna parte de la sentencia el Tribunal ha hecho aseveraciones respecto que la única finalidad de la declaración sustitutiva presentada por la compañía era modificar los resultados del proceso de devolución. Que dentro del proceso se argumentó y comprobó mediante la práctica de la prueba pericial, que la realización de esta sustitutiva tuvo finalidad informativa para la verificación de los saldos a favor, en razón de que la compañía no estaba obligada a presentar una declaración sustitutiva de impuesto a la renta. Que como se comprobó dentro del proceso, el registro del ISD generado en el pago de la importación de bienes, con cargo al costo de adquisición del inventario y posteriormente, en el costo de venta y no como crédito tributario, se debió a un error contable, lo cual de acuerdo con la norma contable vigente, es posible corregir en los primeros estados financieros formulados después de haber descubierto el error, idea que fue acogida por el Tribunal de instancia en el numeral ^a 7.1.6° del fallo. Que el Tribunal acertadamente justifica en los numerales de su sentencia, entre otros el numeral ^a 7.1.4° el porqué de la validez y de la necesidad de tomar en cuenta los argumentos y pruebas aportadas dentro del proceso, lo cual contradice lo alegado por el recurrente. Que el Tribunal realiza un verdadero escrutinio y cotejo de las pruebas aportadas por las partes, demostrando que se han aplicado los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, lo que llevó a la certeza de la

existencia de los saldos a favor pretendidos y del correcto tratamiento contable. Que por lo expuesto, solicita no casar la sentencia recurrida.

2.6 Audiencia. - La audiencia convocada se llevó a cabo el día 26 de abril de 2022, a las 14h45.- Comparecieron a la misma, por la parte recurrente el abogado Joe Enrique Mayorga Bayas, procurador judicial de la autoridad tributaria y, por la contraparte, los abogados Javier Alejandro Guzhnay Zurita y Christian Paul Guzhnay Zurita en calidad de procuradores judiciales de la empresa accionante, quienes intervinieron debidamente autorizados en sus alegatos como se podrá verificar del acta de audiencia que obra del proceso, así como del CD que contiene la grabación de la misma. -

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado. - El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 4 del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos que establece: ^a Art. 268.- *CASOS .- El recurso de casación procederá en los siguientes casos: 4. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho sustantivo en la sentencia o auto.*^o.

3.2 El caso 4, la doctrina señala que esta causal ^a ¹/₄ recoge la llamada en la doctrina violación indirecta, que permite casar el fallo cuando el mismo incurre en error al inaplicar, aplicar indebidamente o interpretar en forma errónea las normas relativas a la valoración de la prueba, cuando ello ha conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en el fallo impugnado; el recurrente en su fundamentación deberá demostrar el error de derecho en que ha incurrido el Tribunal de instancia, ya que nuestro sistema no admite la alegación del error de hecho en la valoración de la prueba, como causal de casación, ya que pertenece al llamado sistema de casación puro¹/₄ (La Casación Civil en el Ecuador, Andrade Ubidia, Santiago, Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito-2005, pág. 151).

3.3. El recurrente manifiesta en su recurso que se han violentado la norma de derecho señalada en el numeral 2.3 de este fallo, cuyo texto es el siguiente:

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS

^a **Art. 164.- Valoración de la prueba.** Para que las pruebas sean apreciadas por la o el juzgador deberán solicitarse, practicarse e incorporarse dentro de los términos señalados en este Código. La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, dejando a

salvo las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos.º

CÓDIGO TRIBUTARIO

^a Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo. - *La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.º*

LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

^a Art. Primero innumerado a continuación del art. 162.

Art^{1/4} Crédito Tributario.- 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.

^a Art. Segundo innumerado a continuación del art. 162

Art^{1/4} 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 receptorá 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.º

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

^a Art. 101.- Responsabilidad por la declaración.- (1/4)

La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración éste podrá enmendar los errores, presentando una declaración sustitutiva, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración. Cuando la enmienda se origine en procesos de control de la propia administración tributaria y si así ésta lo requiere, la declaración sustitutiva se podrá efectuar hasta dentro de los seis años siguientes a la presentación de la declaración y solamente sobre los rubros requeridos por la Administración Tributaria.^o

3.4 Para que proceda el caso 4 del art. 268 del COGEP, el error debe ser manifiesto, evidente y trascendente, porque ^a 1/4 *si bien es cierto que la Casación debe ceñirse al control del derecho, tal premisa no ha de extremarse ante un desafortunado juicio de hecho* 1/4 Hemos buscado un adecuado punto de equilibrio, un registro intermedio: en general un no a los hechos, pero sí a su examen y consideración cuando el desvío de lo juzgado, por acaso, en el núcleo de la prueba, tiene gruesas fallas lógicas y la evaluación de los medios ha llevado a resultados insostenibles (absurdo y/o arbitrariedad), desvirtuándose el sentido de la misma, supuestos en que la revisión deviene insoslayable para que la solución jurídica sea correcta y, a cabo, también justa.^o (Augusto Mario Morello; La Casación un modelo intermedio eficiente, Editorial Abeledo Perrot, 2da. Edición actualizada, Buenos Aires Argentina, 2000, páginas 35 y 36).

3.5 Para Jordi Nieva Fenoll, dentro de las varias formas en que se puede fundamentar o sustentar la violación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba ^a 1/4 *sigue existiendo la posibilidad de que el tribunal de casación analice la valoración probatoria en tres supuestos muy concretos: 1. Cuando el juez haya pasado por alto la aplicación de una norma de prueba legal. En este caso. Una disposición claramente normativa obliga al juez a valorar la prueba en un determinado sentido, de manera que si el juez a quo prescinde de la misma y opta por la libre valoración, el tribunal deberá casar la sentencia, por vulneración del ordenamiento jurídico; 2. Si el juez sobrepasó los límites de lo razonable en la valoración probatoria, de manera que sus conclusiones no están sustentadas en ninguna lógica racional, el tribunal deberá casar también la sentencia, porque además de las vulneraciones normativas en que incurre en este caso, lo cierto es que no hay regla más esencial de cualquier ordenamiento jurídico que el seguimiento de la lógica y la coherencia; y, 3. Por último, es posible que el juez a quo haya acudido a la última ratio del ordenamiento probatorio, la carga de la prueba antes de tiempo. Es decir, que haya prescindido de*

valorar el material probatorio obrante en autos y haya presupuesto que la insuficiente; pues bien, en estos casos, en los que el juzgador, en realidad no ha valorado la prueba, la sentencia también debe ser casada, por aplicación indebida de las disposiciones legales sobre la carga de la prueba a un supuesto que no corresponde°. (Jorge Nieva Fenoll: La valoración de la prueba, Marcial Pons, Madrid España, 2010, pp. 355-356)

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

3.7 Así tenemos en la fundamentación del caso 4, el recurrente señala que el medio de prueba que ha sido erróneamente valorado es la declaración original y sustitutivas presentadas por el actor donde se reflejaba que el ISD pagado en la importación de bienes había sido consignada en la cuenta de GASTOS, lo cual fue ratificado en el informe pericial presentado por la actora. Que la norma procesal sobre valoración de prueba que ha sido violentada es el segundo inciso del art. 164 del COGEP. Que el Tribunal *A quo* tiene el deber de apreciar la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica; este deber conlleva la necesidad de que el juez deba analizar la prueba de forma lógica y que a partir de la revisión de la misma, se certifique la real ocurrencia de los hechos que las partes han pretendido demostrar; y que en la sentencia recurrida se observa que el Tribunal no analizó las pruebas aportadas con la sana crítica, puesto que de ellas no concluye un hecho real, lo que se demuestra en el numeral ^a 7.1.6° y ^a 7.1.7° del fallo; que los jueces de instancia no realizan una exhaustiva revisión del acto impugnado, para solventar la corrección de los mal llamados ^a errores° alegados por la parte actora, hace una re clasificación contable, sin embargo, no argumenta respecto a que el ISD reclasificado, ya había sido utilizado como gasto, Que como consecuencia del yerro en la valoración de la prueba, el Tribunal *A quo* realiza un equivocada aplicación del artículo segundo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; inciso quinto del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, la falta de aplicación del artículo 89 del Código Tributario.

3.8 De lo señalado tenemos que el recurso de casación si bien cumple con la línea jurisprudencial para la proposición jurídica del caso 4 del art. 268 del COGEP; hay que resaltar que se argumenta que la parte del precepto jurídico aplicable a la valoración de la prueba violentado en la sentencia *A quo*, es

la sana crítica; ante ello esta Sala Especializada realiza el siguiente análisis:

La sana crítica es el sistema de valoración probatoria adoptado por nuestro ordenamiento jurídico, y constituye la herramienta que le permite al tribunal resolver un caso, en base a la lógica, la experiencia y el conocimiento.

3.9 Respecto de las reglas de la sana crítica, el autor Xavier Abel Lluch, en su obra *“La valoración de la prueba en el proceso civil”*, Editorial Wolters Kluwer España, S.A., Madrid, 2014, p. 85, sobre las reglas de la sana crítica dice: *“ 1/4 son las reglas derivadas de la lógica, la experiencia y la ciencia. De modo algo más extenso, son las reglas no jurídicas derivadas de la lógica, la experiencia y la ciencia que sirven para fundar una valoración razonada de la prueba y permiten su control posterior por otro órgano superior. Ahora bien, aun resultando común y sugestiva esta definición, resulta insuficiente si a continuación no se explica de qué clase de lógica se habla, cómo se aplican las máximas de la experiencia, o cómo se valida la ciencia, pues la jurisprudencia viene indicando que se trata de un concepto jurídico indeterminado y, a lo sumo, que actúa como límite para que una valoración probatoria pueda ser revisada en casación, cuando se infringieren las reglas de la lógica (1/4)°*; es claro entonces que no se puede invocar la violación de las reglas de la sana crítica *in genere* como causal de casación, pues al ser reglas que se derivan de la lógica, la experiencia y la ciencia, resultan insuficientes para ser fundamento de casación, porque se trata de un concepto jurídico indeterminado. Conforme al autor español, la única forma en que una valoración probatoria puede ser revisada en casación, es cuando se infringen las reglas de la lógica y no cuando se infringen las reglas de la experiencia o las reglas de la ciencia, pues no puede el juez de casación revisar cómo se aplicaron las máximas de la experiencia y menos aún revisar cómo fue validada la ciencia por parte del Tribunal de instancia, por ello el citado autor sostiene: (p. 88) *“Desde esta perspectiva, las reglas de la lógica constituyen un límite al proceso de valoración de las pruebas, de manera que si bien es posible que el tribunal superior revise la valoración probatoria del tribunal inferior, ésta únicamente accede a revisión en casación en supuestos que sea absurda”* (subrayado fuera de texto); por lo tanto, las reglas de la lógica marcan el límite a partir del cual lo absurdo, lo arbitrario, lo irrazonable permite la revisión de la valoración probatoria, a través del recurso de casación, particular que impide a esta Sala pronunciarse al respecto. El Dr. Santiago Andrade Ubidia en su libro *“La Casación Civil en el Ecuador”* señala: *“En los vicios de la sentencia previstos en la causal tercera el artículo 3 de la Ley de Casación existen dos clases de violaciones: Violación de las normas procesales que regulan la valoración de la prueba, y violación de normas sustanciales y materiales, siendo las primeras el medio para que se produzca la violación de las segundas”*, consecuentemente, al no haberse justificado la violación de la norma procesal que regula la valoración de la prueba, esto es, del art 164 del COGEP acusado por el casacionista, no procede tampoco el análisis de las violaciones de las

normas sustanciales precisadas en el recurso de casación, pues sólo si trasciende la justificación de la violación de la norma procesal de valoración de la prueba, corresponde entrar a analizar los demás yerros, pues éstos se le atribuyen a la primera.

3.10 En este punto para abundar es pertinente señalar que revisado el fallo impugnado la valoración que realiza el Tribunal de instancia de la prueba en la que fundamenta su decisión no es absurda ya que señala que en el informe pericial del perito Javier Silva Santiana que realiza una explicación técnica del origen del crédito tributario, señalando que el mismo obedeció a una reclasificación contable producto de un error del registro del ISD pagado en la importación de bienes, en los ejercicios fiscales 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 al considerar este ISD como costo, desconociendo al momento de presentar las declaraciones de Impuesto a la Renta de los mencionados ejercicios fiscales que el ISD pagado en las importaciones de las subpartidas arancelarias son sujetas a crédito tributario; que en el informe se refiere a la NIC, Norma Internacional de Contabilidad, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, que define los errores contables como omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad con relación a uno o más periodos anteriores, sobre lo que afirma, estaba la información disponible, concluyendo que es correcta la aplicación de la reclasificación realizada por la compañía actora, indicando que verificó los asientos de diario del ajuste por cambio en la información financiera amparado en la NIC 8, así como en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley de Régimen Tributario Interno, determinando que los saldos generados a favor de la compañía actora generados por la reclasificación de ISD de los ejercicios fiscales 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 son concordantes con los valores revisados; y que de la revisión del crédito tributario verifica la realización de las retenciones por ISD sujetas a crédito tributario por los períodos antes mencionados, de lo cual el Tribunal considera que es procedente lo indicado por el actor en su demanda respecto a las retenciones que ha indicado como sujetas al crédito tributario, con el análisis adicional de lo contenido en los autos, concluyendo el Tribunal A quo que, del análisis de las piezas procesales, así como de las pruebas documentales practicadas en la audiencia de juicio por las dos partes procesales y la prueba pericial practicada por la parte actora, que los saldos solicitados como pago en exceso se reflejan en su contabilidad, que están relacionados al crédito tributario generado por Impuesto a la Salida de Divisas.

3.11 En virtud de expuesto se determina que no existe una valoración de la prueba absurda; por lo tanto como se señaló *ut supra* es criterio de esta Sala Especializada que la supuesta falta de aplicación de la sana crítica no puede constituir fundamento de la casación, por cuanto la valoración de la prueba es una potestad exclusiva y privativa de los jueces de instancia.

3.12 Por lo expuesto no se configura el caso 4 del art. 268 del COGEP, alegado por el Servicio de

Rentas Internas.

3.13 Esta Sala quiere dejar sentado que su obligación es resolver los recursos de casación presentados, en base a los yerros y vicios reprochados y de conformidad con el contenido de los fallos recurridos que son revisados en derecho bajo la argumentación del recurrente. Por lo que, el resultado de cada análisis, no refleja necesariamente, que esta Sala se encuentre conforme con lo resuelto en instancia, lo que refleja es si los yerros y vicios estuvieron bien sustentados y si prosperan o no, por lo que el análisis al ser un recurso de alta técnica jurídica, se constriñe exclusivamente al recurso de casación presentado contrastado con el fallo de instancia.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, resuelve **NO CASAR** la sentencia de 6 de noviembre de 2020, a las 16h15, expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas; dentro del juicio No. 09501-2019-00435.

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre del 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, publíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



175067580-DFE

Juicio No. 17751-2012-0089

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO
TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.** Quito, miércoles 27 de abril del
2022, las 14h43. **VISTOS.-**

A S U N T O

Resolución del recurso de casación interpuesto por el Ingeniero Fernando Pérez, Presidente del QUITO TENIS Y GOLF CLUB en contra del Auto de mayoría de Archivo de 12 de octubre 2011, a las 11h01, expedido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones al procedimiento de ejecución No. 17501-2009-0083 (17751-2012-0089), accionado por el mencionado contribuyente, en contra del procedimiento coactivo No. 818244900, por concepto de Recargo por Solar no Edificado por los años 2006 y 2007 por US\$ 125.72, emitido por la Tesorería del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

1. ANTECEDENTES

1.1 Del contenido del Auto de Archivo impugnado con relación al objeto del presente recurso de casación.- En el auto de archivo recurrido se declara que el actor ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 818244900, con el que el juez de coactivas del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, pretende el cobro de US\$ 125,72, sin embargo se deja constancia de que no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de Noviembre del 2011; motivo por el cual se declara el archivo del proceso.

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

1.2.1 Mediante auto de 21 de diciembre de 2021, a las 14h51, la doctora Mónica Alexandra Heredia Proaño, en su calidad de Conjueza de la Corte Nacional de Justicia, admitió a trámite el recurso de casación interpuesto; fundamentado en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por el vicio de falta de aplicación del art. 8.1 de la Convención Americana de los Derechos Humanos ^a Pacto de San José de Costa Rica; 75, 76, 133, 168, 300, 426 y 428 de la Constitución de la República; Art. 7 del Código Civil; 157 y 212 del Código tributario; Decreto Legislativo dictado por la Asamblea Nacional Constituyente (R.O. 163, de 16 de diciembre de 1994) Precedente Jurisprudencial Obligatorio emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia; y, artículo 19 de la Ley de Casación. Señalando además que *“Sin perjuicio de ello, es preciso acatar el mandato de la Corte Constitucional del Ecuador, contenido en la sentencia especificada en la que ha declarado “que la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, es contraria a la tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, previstos en los artículos 75 y 82 de la Constitución” ; en razón de lo que se tiene que el casacionista se fundamenta en la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica”*.

1.2.2 El GAD del Distrito Metropolitano de Quito, contesta el recurso, señalando que un recurso de casación es eminentemente técnico y para su procedencia debe cumplir con los requisitos propios de cada causal, considera que en este caso, ninguna de las causales invocadas cumple con la técnica jurídica de un recurso de casación, hecho que se advierte de su simple lectura, asemejándose más bien a un recurso de apelación, pero en nada a un recurso de casación. Por lo expuesto, pide que el recurso de casación interpuesto sea inadmitido y se ratifique el auto de primera instancia.

1.2.3 Consulta de constitucionalidad de norma.- Con fecha 25 de abril del 2012, las 10h00, el Tribunal de Conjueces de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Novena y Décima, de las ^a Disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado^o, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 60-11-CN de 26 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1488-CCE-SG-NOT-2020 de 04 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

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

2.1 De la jurisdicción y competencia.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente. Con Resolución No. 008-2021, de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021 integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero del 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo.

Y, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial, numeral 1 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial y artículo 1 de la Ley de Casación.

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

2.3 Auto recurrido.- En el Auto recurrido se establece que: *“De la RAZÓN sentada por la Secretaria Relatora (E) de la Sala que obra a fs. 69, se desprende que el señor Fernando Pérez Darquea, representante de QUITO TENIS Y GOLF CLUB, quien ha propuesto excepciones al procedimiento de ejecución No. 818244900, ¼ no ha consignado valor alguno con el que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como dispone el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011; ¼, consecuentemente, ¼ declara que ha concluido el proceso, disponiéndose su archivo definitivo, debiéndose oficiar al Juzgado de Coactivas del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito para los fines pertinentes”*; (El subrayado es de esta Sala Especializada).

2.4 Fundamentación del recurso.- En el recurso de casación se señala que en el auto recurrido, se ha aplicado indebidamente el art. 968 del Código de Procedimiento Civil, pues se dispuso el archivo de la causa por falta de la consignación prevista en dicha norma inconstitucional, y que si el Juez no tenía la convicción total de esa inconstitucionalidad, ante una eventual duda, debía aplicar el art. 428 de la

Constitución. Que las normas aplicadas por el tribunal son contrarias a los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, y que a su vez están consagrados en convenios internacionales, que les permiten ejercer su derecho a la defensa y el acceso irrestricto, incondicional e ilimitado a la justicia. Que las normas ordinarias del Código de Procedimiento Civil, han sido aplicadas por el tribunal indebidamente, primero porque son normas de jerarquía inferior al Código Orgánico Tributario que es prevalente frente a cualquier otra ordinaria, según el artículo 133 de la Constitución, y, en el evento inadmitido de que no sea así, de forma retroactiva, violando expresamente el principio general de irretroactividad de la ley según el Art. 7 del Código Civil, y el principio especial tributario constante en el Artículo 300 de la Constitución. Que existe indebida aplicación de las normas ordinarias del CPC, que se refiere a la jurisdicción coactiva estatal general, cuando los procedimientos coactivos de naturaleza tributaria, se rigen exclusivamente por las disposiciones del Código Tributario, que es norma orgánica especial. Considera que el tribunal en este proceso en particular, debió aplicar los precedentes jurisprudenciales obligatorios que existen sobre la materia de esta causa. Que la Primera Sala no aplicó dichos precedentes jurisprudenciales aplicables respecto de todos los juicios que el Municipio inició contra el Quito Tennis y Golf Club, indebidamente, que motivaron juicios de excepciones y particularmente de algunos cuya resolución se encuentra pendiente, como el presente juicio. Por todo lo expuesto solicita se case el Auto de mayoría recurrido.

2.5 Contestación al recurso de casación.- El Director Metropolitano del GAD del Distrito Metropolitano de Quito, en su contestación al recurso de casación, señala que sobre la falta de aplicación considera que la correcta fundamentación de esta causal radica en el hecho que el recurrente debe sustentar el alcance de las normas aparentemente no aplicadas y su trascendencia en el auto de haberse aplicado. Que el recurso en el numeral 4.3 solo hace referencia a precedentes jurisprudenciales y en su alegación en ningún momento justifica la trascendencia de los mismos en el auto recurrido, simplemente hace una alegación propia de un recurso de apelación. Y sobre la aplicación indebida, la correcta fundamentación de esta causal, radica a más de señalar las normas presuntamente mal aplicadas, en señalar en que parte de la sentencia o auto se las aplicó indebidamente. Considera que la parte actora al fundamentar esta causal se ha limitado a transcribir una serie de normas y a emitir alegaciones asimismo propias de un recurso de apelación. Por lo que pide a esta Sala Especializada que el recurso sea inadmitido.

2.6 Problema jurídico planteado.- CAUSAL PRIMERA: Falta de aplicación del art. 8.1 de la Convención Americana de los Derechos Humanos^a Pacto de San José de Costa Rica; 75, 76, 133, 168, 300, 426 y 428 de la Constitución de la República; Art. 7 del Código Civil; 157 y 212 del Código Tributario; Decreto Legislativo dictado por la Asamblea Nacional Constituyente (R.O. 163, de 16 de diciembre de 1994) Precedente Jurisprudencial Obligatorio emitido por la Sala Especializada de lo

Fiscal de la Corte Suprema de Justicia; y, artículo 19 de la Ley de Casación.

3. ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

3.1 Del análisis del problema jurídico planteado.- El recurso de casación interpuesto por la Autoridad Tributaria se fundamenta en la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación que establece: *“Art. 3.- CAUSALES.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: **Ira. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes en su parte dispositiva**”.*

Este caso se refiere a la violación directa de la Ley y que de configurarse el yerro jurídico de la sentencia ésta debe ser corregida; la causal primera tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe ser planteada a partir de los hechos probados en la sentencia.

3.2 Sobre la falta de aplicación, Luis Tolosa señala que: *“Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye “la infracción directa típica”, por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto”*¹⁴ (Tolosa Villabona, Luis Armando,. 2008, Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá ± Colombia Ediciones Doctrina y Ley Ltda., pág. 359).

3.3 Como se detalló *precedentemente* en el auto de archivo recurrido se dispone el archivo del proceso por no haberse consignado el valor que cubra el monto de la obligación tributaria, sus intereses y costas, como lo disponía el artículo 968 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con lo previsto en la DÉCIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

3.4 Las alegaciones de la empresa actora en su recurso de casación de que el auto de archivo vulnera los principios constitucionales de jerarquía normativa e irretroactividad de la ley, se refieren a disposiciones constitucionales que pueden estar vinculadas a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica.

3.5 La Corte Constitucional en sentencia No. 60-11-CN/20, de 06 de febrero de 2020 dio respuesta al problema jurídico referente a la disposición décima transitoria, resolviendo que: *“98. Inclusive, esta Corte Constitucional evidencia que los efectos que prescribe tal disposición acarrearán como consecuencia la transgresión de la tutela judicial efectiva, ya que se prevé que los procesos judiciales*

serán archivados ante el incumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial. Aquello significa que quienes accedieron al sistema de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, podrían quedar en indefensión por incumplir un requerimiento exigido luego de iniciado el proceso judicial. 99. En consecuencia, la disposición décima de las disposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado, que determina la aplicación retroactiva de un requerimiento económico para la continuación de la sustanciación de un proceso judicial previamente iniciado, es contraria a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica y, por lo tanto, transgrede los artículos 75 y 82 de la Constitución°. (El subrayado es de esta Sala Especializada).

3.6 Igualmente la Corte Constitucional mediante sentencia No. 161-12-EP/20, de 22 de julio de 2020, en un caso similar al proceso en análisis en este fallo de casación, señaló que: *“40. En el caso que nos ocupa, la aplicación de nuevos requisitos regulados por la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE del año 2011, afectó la certidumbre de las reglas que se aplicaron en el juicio de excepciones a la coactiva, iniciado con las reglas aplicables en el año 1994, afectando dos de los elementos de la seguridad jurídica que son la previsibilidad y certeza de las normas, por lo que no existe ninguna justificación jurídica razonable para que la Disposición décima para el cobro eficiente de las acreencias del Estado de la LFA y OIE sea aplicable de forma retroactiva en los procesos judiciales ya iniciados con otras reglas jurídicas 41. Al respecto, se identifica que este caso se encuentra en las mismas circunstancias que casos semejantes, por lo que en congruencia con la sentencia No. 60-11-CN/20, esta Corte encuentra que el auto de 23 de diciembre del 2011, emitido por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal No. 1 vulneró el derecho a la seguridad jurídica°.* (El subrayado es nuestro).

3.7 Por lo expuesto se determina con claridad absoluta que el auto de archivo en análisis, fundamentó su decisión en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y, de conformidad a lo resuelto por la Corte Constitucional, al aplicarla se violenta los principios de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, ya que ordena el cumplimiento de una exigencia económica que fue incorporada con posterioridad al inicio del proceso judicial; por lo que, como consecuencia del archivo ordenado, el Tribunal *A quo* impidió que se continúe con el proceso y se resuelva en derecho sobre el fondo de las excepciones a la coactiva planteadas por el actor, vulnerando el derecho a la defensa, al debido proceso y a la seguridad jurídica.

3.8 En virtud del análisis que antecede se determina que en el presente caso se configura la falta de aplicación de los arts. 133 y 300 de la Constitución de la República, que garantizan los principios constitucionales de jerarquía normativa e irretroactividad de la ley, vinculados a la tutela judicial

efectiva y a la seguridad jurídica, violentando dichos principios, ya que lo dispuesto por la norma transitoria antes detallada no estaba en vigencia cuando se inició la acción de excepciones a la coactiva (6 de noviembre 2009, fojas 6 a 10 del expediente); por lo expuesto es innecesario pronunciarse respecto a las demás normas denunciadas por el casacionista.

4. RESOLUCIÓN

4.1. Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ^aADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA^o, se acepta el recurso de casación interpuesto por el Ingeniero Fernando Pérez, a nombre y en representación de QUITO TENIS Y GOLF CLUB, y se deja sin efecto el auto de archivo de 12 de diciembre 2011 las 11h01, expedido por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, con sede en la ciudad de Quito; dentro del juicio de excepciones 17501-2009-0083-3975-M, al procedimiento coactivo No. 818244900; y, se ordena remitir dentro del término de cinco días el proceso al Tribunal de origen, a fin de que la misma Sala en caso de existir, o el mismo juez ponente en caso de seguir en funciones u otra Sala distinta a la que expidió el auto, conozca la causa, sustanciándola con arreglo a derecho.

4.2 Actué la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal No. 1452-UATH-2021-DCH de fecha 21 de diciembre de 2021.

4.3 Sin costas.

4.4 Notifíquese, Publíquese y Devuélvase al tribunal de origen.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



Juicio No. 17751-2011-0521

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 27 de abril del 2022, las 14h36. **VISTOS:** El señor Alberto Emilio Pincay Morla, por sus propios derechos, dentro del juicio de excepciones Nro. 09501-2006-6926 (casación 17751-2011-0521), interpone recurso de casación en contra del fallo emitido el 24 de octubre de 2011, las 08h44 por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, Primera Sala, con sede en Guayaquil, que declara sin lugar la demanda de excepciones por falta de pruebas, ratifica el proceso coactivo No. 01134-2006 dictado por el Recaudador especial del Servicio de Rentas Internas y dispone se continúe con la ejecución de la obligación tributaria.

PRIMERO: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial; y numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformatoria Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos y artículo 1 de la Ley de Casación.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en Guayaquil, Primera Sala, en la sentencia del 24 de octubre de 2011 (fs. 43 a 45 de los autos) resolvió: *“(1/4) El Tribunal procede a analizar el expediente; y, de la revisión del mismo, tomando en cuenta los antecedentes, los documentos y pruebas que obran en autos, se establece lo siguiente: Uno.- El motivo de la controversia es la acción de cobro que ha emprendido la Sub-Unidad de Cobranza Coactiva de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, que con fecha 3 de octubre del 2006, a las 10h01, dicta auto de pago dentro del Proceso Coactivo No. RLS-01134-2006, tomando como sustento los arts. 157 del Código Tributario y conforme se desprende del Título de Crédito No. 0920050602013, por concepto de multas por faltas reglamentaria correspondiente al ejercicio fiscal 2004 (1/4). Valoración de las pruebas: De la revisión del proceso, respecto a la excepción: “2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante”. La parte actora no ha demostrado lo afirmado en su demanda; por el contrario con la certificación del Registro Mercantil del Cantón Guayaquil, que obra a fojas 32 del proceso, queda demostrado que el señor ALBERTO PINCHAY MORLA, a esa fecha se encuentra registrado como*

Gerente General y representante legal de la empresa ACLACON S.A.; por lo tanto no procede la excepción planteada.° Por lo tanto, el Tribunal Distrital de instancia, resuelve declarar sin lugar la demanda y como consecuencia jurídica, ratifica el Proceso Coactivo No. 01134-2006 dictado por el Recaudador Especial del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur del 3 de octubre del 2006.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 17 de noviembre de 2011, las 16h30, el señor Alberto Pincay Morla, interpone recurso de casación en contra de la referida sentencia, mismo que fue admitido por el Tribunal juzgador en auto de 21 de noviembre del 2011, las 11h15 en los términos que establece los artículos 7 y 8 de la Ley de Casación, y remitido a la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 5 de enero de 2012 las 10h30 (fs. 4 del cuadernillo da casación), la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia conformada por los doctores Javier Cordero Ordoñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua, declaró la admisibilidad del recurso de casación por la causal segunda del artículo 3 de la Ley de Casación.

QUINTO: CONSULTA DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA.- Con fecha 07 de diciembre del 2011, las 15h05, el Tribunal de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en auto de consulta de constitucionalidad de las Disposiciones Cuarta y Décima, de las ^aDisposiciones para el cobro eficiente de las acreencias del Estado°, constantes en el Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011, consulta de norma que fue acumulada a los casos No. 0060-11-CN y otros, en la Corte Constitucional del Ecuador y que ha sido resuelta mediante sentencia No. 60-11-CN/20 de 06 de febrero del 2020. En cumplimiento a lo dispuesto por los jueces constitucionales, el expediente ha sido devuelto a la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1688-CCE-SG-NOT-2020 de 6 de marzo del 2020 para la prosecución del recurso.

SEXTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- El Econ. Juan Miguel Avilés Murillo, en calidad de Director Regional del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur y Econ. Elvis Rovayo Nieto, en calidad de Recaudador Especial del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, dentro del término fijado para el efecto, dan contestación al recurso y solicitan rechazar el recurso de casación por improcedente, mal planteado y se confirme la sentencia recurrida.

SÉPTIMO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa No. 17751-2011-0521, realizado el 18 de septiembre de 2020, las 12h01, se radicó la competencia en la Sala

integrada por los doctores: José Suing Nagua, Fernando Antonio Cohn Zurita y Gustavo Durango Vela.- Actualmente la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, está integrada por los doctores José Dionicio Suing Nagua (juez titular), Gilda Rosana Morales Ordóñez (jueza titular) y Gustavo Adolfo Durango Vela (juez encargado y ponente de esta causa). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución Nro. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante oficio Nro. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, dictado por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

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

NOVENO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con sede en Guayaquil, Primera Sala, el 24 de octubre de 2011, las 08h44, incurre en la casual segunda del artículo 3 de la Ley de Casación, lo que ha sido admitido por la Sala de Casación.

DÉCIMO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha jueves 21 de abril de 2022, las 15h02, el Juez ponente de la causa, emitió la providencia en que se solicita los autos para resolver.

DÉCIMO PRIMERO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son:

Constitución de la República

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

básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.(1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento. b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa. c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. (1/4) h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. (1/4) m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos°.

Código de Procedimiento Civil

“Art. 346.- Son solemnidades sustanciales comunes a todos los juicios e instancias: (1/4) 3.- Legitimidad de personería.”

Código Tributario

“Art. 163.- Citación y notificación. La citación del auto de pago se efectuará en persona al coactivado o su representante, o por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor, en los términos del artículo 59 y siguientes, por el Secretario de la oficina recaudadora, o por el que designe como tal el funcionario ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los artículos 108 y 109. La citación por la prensa procederá, cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, en la forma establecida en el artículo 111, y surtirá efecto diez días después de la última publicación. Las providencias y actuaciones posteriores se notificarán al coactivado o su representante, siempre que hubiere señalado domicilio especial para el objeto°.

“Art. 165.- Solemnidades sustanciales.- Son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución: (1/4) 2. Legitimidad de personería del coactivado°.

“Art. 212.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes: (1/4) 2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante. (1/4)10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento. (1/4).°

DÉCIMO SEGUNDO: CONTENIDO DE LA CAUSAL 2DA. DEL ART. 3 DE LA LEY DE

CASACIÓN.- El recurso de casación propuesto por el señor Alberto Pincay Morla se basa en la causal anunciada, cuyo texto dice:

^a Art. 3.- Causales.- El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales: (¼) 2da. *Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente.*^o

DÉCIMO TERCERO: ARGUMENTOS DEL RECURRENTE POR EL VICIO ACUSADO.- El recurrente señala que: *“(¼) Mediante auto de pago dictado por el SERVICIO DE RENTAS INTERNAS del Litoral Sur el 3 de octubre de 2006 a las 10:01, dentro del proceso coactivo No. 01134-2006, se dispuso que la compañía ACLACÓN S.A. pague la cantidad de UD \$ 210.31. (¼) frente al auto de pago dictado en contra de ACLACON S.A., debido a que las supuestas obligaciones fiscales se generaron durante mi administración, a título personal tuve que iniciar las acciones legales del caso para defenderme en Derecho es por esto que, el 17 de octubre de 2006, deduje una demanda de excepciones contra la Recaudadora Especial de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur aduciendo, en esencia, lo que sigue: a).- Falta de personería del coactivado b).- Violación del Derecho a la defensa(¼) solicita que “en mérito de los mismos case la sentencia recurrida y declare sin lugar alguno a misma.”*

DÉCIMO CUARTO: ANÁLISIS DE ESTA SALA SOBRE EL VICIO ALEGADO.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal segunda del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por la Sala, considera:

14.1. Alcance doctrinario del error al amparo de la causal segunda.- La doctrina universal y en particular la nuestra a través de la propia Ley de Casación y el actual Código Orgánico General de Procesos, establecen que el recurso de casación pretende defender el derecho objetivo contra cualquier abuso del poder, desde el ejercicio de la Potestad Jurisdiccional, pero esta defensa debe ser tomada desde una situación subjetiva, al pretender la reparación de los agravios inferidos a las partes por una sentencia o auto definitivo emitidos por cualquiera de los Tribunales Distritales Contencioso Tributarios del país. Este es un recurso de derecho público, pues persigue que las normas legales se apliquen con oportunidad, se interpreten correctamente y mantengan la unidad en las decisiones judiciales. Es un recurso extraordinario, porque debe interponerse agotando los recursos jurisdiccionales previos, pero jamás se lo puede considerar como otra instancia, propia de los recursos

ordinarios. Además es un recurso limitado, por tanto no cabe interpretación analógica ni extensiva de la disposición legal; tanto es así, que debe limitarse a las causales que taxativamente la propia ley señala (Art. 3 de la Ley de Casación), actual 268 del Código Orgánico General de Procesos.

14.2. Es importante señalar que, de la causal 2 del Art. 3 de la Ley de Casación, denunciada por el recurrente (transcrito en su integridad), se colige que contiene los vicios de falta de aplicación, errónea interpretación y aplicación indebida de normas procesales, que son las causas específicas que regulan la posibilidad de proponer el recurso de casación; sin embargo es obligación del recurrente identificar cuál de esos vicios es el que propone, porque como ha sostenido la jurisprudencia uniforme de todas las Salas Especializadas de la ex Corte Suprema de Justicia, actual Corte Nacional son instituciones diferentes y hasta contradictorias, es decir, no puede acusarse de que en la misma parte de la sentencia concurren simultáneamente varios de estos vicios, pues existe "falta de Aplicación" cuando el juzgador deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicarlas al caso controvertido; hay "Aplicación indebida" cuando entiende rectamente la norma pero lo aplica a un supuesto fáctico diferente al hipotético contemplado en ella; y, "errónea interpretación" cuando el juzgador incurre en un error de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido o alcance que no tiene. El recurso propuesto por el señor Pincay Morla no identifica ninguno de estos errores que supuestamente ha cometido la sentencia; punto que por la naturaleza del recurso, y no tratarse de otra instancia, no puede ser suplido por esta Sala de Casación, pues no cabe que trate de deducir el vicio que pretende el recurrente sea declarado, por el contrario debe ser explícito, como se ha pronunciado en su jurisprudencia reiterada; motivo por el cual, no es posible adentrarse al análisis del error en la decisión del Tribunal de instancia y se rechaza el recurso.

14.3. Como si eso no fuera suficiente, debemos recalcar que, el recurso de casación procede en contra de autos y sentencias dictados por los tribunales distritales de lo contencioso tributario en juicios de conocimiento. En efecto, esta Sala ha sentado como criterio reiterado, elevado a rango de precedente jurisprudencial obligatorio por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución s/n publicada en el Registro Oficial # 650 de 6 de agosto de 2009, que: *"1/4 los juicios de excepciones a la coactiva, constituyen procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir cuando las excepciones propuestas son las que constan detalladas en los numerales 3, 4 y 5 del Art. 212 del Código Tributario que se refiere a De las Excepciones"; en los demás casos al tratarse de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 del Art. 212 del Código Tributario, el proceso constituye de ejecución y no de conocimiento tornándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone amparándose en estos numerales"*; en consecuencia, esta Sala de Casación le corresponde conocer el presente recurso de casación estrictamente en lo referente al derecho material o de fondo. En el caso concreto, la excepción 10 propuesta por el señor

Alberto Pincay Morla, argumenta que *"no he tenido la oportunidad de defenderme en un proceso que culminó con el auto de pago respectivo"*; si bien no ha negado haber ejercido la representación legal de la compañía ACLACON S.A. hasta el 30 de agosto de 2002, sostiene que sólo debe responder por las obligaciones fiscales válidas que durante su administración fueron generadas. En definitiva, se trata de un supuesto vicio en el procedimiento de ejecución por falta de requisitos legales que afectan su validez, no es un juicio de conocimiento y le alcanza la Resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, de 6 de agosto de 2009. Por lo expuesto, no se ha configurado el vicio denunciado al amparo de la causal 2 del Art. 3 de la Ley de Casación y se lo rechaza.

DÉCIMO QUINTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve NO CASAR la sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, con Sede en Guayaquil, Primera Sala, el 24 de octubre de 2011, las 08h44.

15.2 Sin costas.

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

15.4 Actúe como Secretaria Relatora dentro de este proceso, la doctora Ligia Marisol Mediavilla en virtud de la Acción de Personal No. 1452-UATH-2021-CH, de 21 de diciembre de 2021.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL



175214221-DFE

Juicio No. 01501-2014-0054

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de abril del 2022, las 16h29. **VISTOS:** El abogado Arturo Roca Layana en calidad de Procurado Judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, el 16 de julio del 2019, las 14h59, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2014-0054.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- Se aceptó la demanda propuesta por Juan Diego Castanier Jaramillo, en su calidad de representante legal de la compañía Corporación Azende S.A., en contra de los señores Director General y Director de Auditoría e Inspecciones de la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y deja sin efecto la Determinación de Control Posterior NO. DNI-DAI-RECT-2014-00013 de fecha 31 de marzo de 2014, por indebida motivación.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 30 de julio del 2019, las 16h26, el abogado Arturo Roca Layana en calidad de Procurado Judicial de la Directora General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación, mismo que fue calificado en auto de 06 de agosto del 2019, las 13h45, de conformidad con los artículos 6, 7 y 8 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 16 de junio del 2021, las 09h22, el doctor

Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por la Administración Aduanera, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por los vicios de aplicación indebida del artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduana y falta de aplicación del artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Corrido traslado con el recurso admitido, la compañía Corporación Azende S.A., en escrito de 24 de junio del 2021, las 14h41, dio contestación al recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria y solicita no se case la sentencia recurrida y se la ratifique en su total contenido.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 15 de noviembre del 2021, las 11h54, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 18 de abril de 2022, el Tribunal de Casación

emitió autos para resolver la presente causa.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el fallo recurrido incurre en: la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación por indebida aplicación del artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduana y por falta de aplicación del artículo del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la compañía recurrente refiere como infringidas, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación son: **a) Artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas.-** *“Art. 53.- Verificación y Rectificación.- Dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, las declaraciones aduaneras serán objeto de verificación aleatoria por parte del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. Si se comprueba que la liquidación adoleció de errores en favor o en contra de los sujetos de la obligación tributaria, se procederá a la reliquidación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, siempre y cuando no exista presunción de delito. Si la reliquidación estableciere una diferencia en favor o en contra del sujeto pasivo, se emitirá inmediatamente la respectiva nota o título de crédito.”* **b) Artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.-** *“Art. 145.- Control Posterior.- Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo. Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva. El sujeto pasivo podrá presentar una declaración sustitutiva a fin de corregir los errores de buena fe en las declaraciones aduaneras cuando éstos impliquen una mayor recaudación o inclusive si no modifican el valor a pagar, dentro del plazo de cinco años contados desde la aceptación de la declaración, siempre que la administración no hubiese emitido una rectificación de tributos por el mismo motivo o no se hubiere iniciado formalmente el proceso control posterior. La declaración sustitutiva será validada y aceptada del mismo modo que la declaración aduanera. De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de*

auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales, contables o físicas. Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias. La unidad operativa del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador encargada del control posterior podrá aprehender mercancías y objetos que puedan constituir elementos de convicción o evidencia de la comisión de una infracción aduanera y ponerlas inmediatamente a disposición de la servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital que corresponda.^o

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;^o.¹*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- En el presente caso, se tiene como antecedente la Rectificación de Tributos No. DNI-DAI-RECT-2014-00013 de fecha 31 de marzo de 2014, resultante del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras de la compañía Corporación Azende S.A., en la cual se analizó y se verificó que dichas Declaraciones Aduaneras de Importación establecidas en la demanda por el accionante evidencian diferencias en la base imponible del impuesto declarado ya que existe discordancias patentes entre las facturas emitidas por concepto de flete aéreo y las contenidas en las declaraciones pertinentes; así como también se verificó que existió un incumplimiento en los requisitos incluidos en las normas de origen para ser beneficiarios de preferencias arancelarias del Acuerdo de Complementación Económica No. 59 por lo que se retiró los códigos liberatorios con lo cual ilegítimamente se pretendía beneficiar de preferencias que no les corresponden. El inicio de auditoría de control posterior fue notificado el 04 de abril del 2013, mediante Oficio No. SENA-E-DNI-2013-0238-OF a la compañía en mención, asegurando el correcto cumplimiento de las normas y obligaciones aduaneras causadas en el periodo fiscal 2009 y 2010, esto es, dentro del plazo de cinco

¹ Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

años contemplados en el artículo 145 del COPCI, mediante la ejecución de procedimientos de control sobre las operaciones aduaneras y cumpliendo con el artículo 104 de la norma ibídem. Sin embargo, el importador no remitió toda la documentación que fue solicitada durante el control posterior, a más de que, del análisis de los documentos remitidos por la compañía se desprenden inconsistencias, afirmación que ha sido corroborada por el Tribunal en el fallo; concluyendo dicho control con la Rectificación de Tributos No. SENAE-DAI-RECT-2014-00013, en aplicación del método 1 Valor de Transacción de las mercancías importadas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de las Normas de Valoración de la OMC, razón por la cual la actuación de la Administración Aduanera se enmarcó dentro de la ley y del derecho.

El Tribunal de forma superficial, señala que existe nulidad de la Rectificación de Tributos No. SENAE-DAI-RECT-2014-00013, al importador Corporación Azende S.A. argumentando su decisión en que el SENAE aplicó retroactivamente la normativa, que se ha basado en normas jurídicas que no estaban vigentes a las fechas en las que se realizaron las importaciones y por ende se ha vulnerado la tutela judicial efectiva de los derechos del contribuyente y consecuentemente la motivación del acto impugnado y por tanto su nulidad. Si bien es cierto, en principio la Aduana tenía el derecho de rectificar dentro de los 3 años posteriores a la fecha de pago, tal como lo determina el artículo 53 de la Ley Orgánica vigente a la fecha de importación y del pago de los tributos, sin embargo, el Tribunal no ha considerado que mediante Circular No. SENAE-DGN-2012-0039-C, expedida por el economista Pedro Xavier Cárdenas Moncayo, en calidad de Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en cuya pertinente se cita *"1/4 el plazo de 5 años que concede el artículo 120 del COPCI para que la Administración Aduanera pueda interrumpir la caducidad en el control posterior, no es aplicable a aquellos casos en los que ya hayan transcurridos 3 años contados a partir de la fecha en que los tributos se hicieron exigibles, cuando dicho plazo feneció mientras aún se encontraba en vigencia la derogada Ley Orgánica de Aduana. El fundamento jurídico de este impedimento descansa en la institución de la caducidad, según la cual, cuando no se ha ejercitado una facultad dentro del término que concede la ley, la misma queda automáticamente suspendida por el mero transcurso del tiempo, es decir que opera de pleno derecho. Por ello, toda vez que el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduana establecía que "dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, las declaraciones aduaneras serán objeto de verificación aleatoria por parte del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana", la posibilidad de efectuar el control posterior, como se ha dicho, ya no puede proseguir una vez culminado ese plazo mientras la norma aplicable continuaba siendo la Ley Orgánica de Aduana. Distinto es el caso en el que el plazo en cuestión se haya encontrado un activo (esto es, sin que hubiere transcurrido 3 años desde que se perfeccionó el pago) y, antes de su vencimiento, hubiera entrado en vigencia el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, extendiéndolo por dos años más. En este último supuesto,*

nunca se produjo el resultado normativo denominado "caducidad", puesto que nunca coincidió el hecho (llegada de la fecha cierta) con el derecho (norma que otorgaba a la llegada de dicha fecha cierta, el efecto de producir caducidad... De lo citado se determina que en el caso en controversia no ha operado la caducidad para el control posterior, puesto que ésta sólo aplica para aquellos casos en los que ya ha transcurrido tres años contados a partir de la fecha de pago de los tributos, cuando dicho plazo hubiere fenecido durante la vigencia de la derogada Ley Orgánica de Aduanas. El hecho de que los plazos hayan seguido discurriendo, permite que los efectos normativos del COPCI, se extiendan por dos años más en lo que respecta a la facultad determinadora de la Administración de llevar a cabo la verificación de las declaraciones aduaneras, así como de toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. De lo expuesto, se extrae que en las declaraciones de importación presentadas por el contribuyente no ha operado la caducidad y por ende se ha aplicado la normativa jurídicamente procedente. Se establece claramente que por no haberse fenecido el tiempo durante la vigencia de la LOA, la nueva vigencia traída por el COPCI de cinco años es totalmente válida, legal y aplicable, por lo que, la rectificación de tributos, sigue gozando de su presunción de legitimidad y está debidamente motivada.

La controversia de derecho se contrae a determinar si se aplica el artículo 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial el 29 de diciembre de 2010, vigente a la fecha de la notificación del control posterior, que considera el plazo de 5 años o el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas vigente al momento de las declaraciones, que fijaba en 3 años, desde la fecha de pago de los tributos, el plazo para efectuar verificaciones. El punto a dilucidar es que la caducidad opera si dentro del plazo aplicable, no se efectúa la verificación, pues ese es el alcance de la expresión "verificación". Por ello, el artículo 95 del Código Orgánico Tributario ilustra cómo se interrumpe la caducidad, si hasta ese momento no ha transcurrido el tiempo de caducidad de la orden de determinación, en este caso la notificación de verificación.

Si la norma aplicable fuera la Ley Orgánica de Aduanas, la caducidad se habría producido antes de la notificación de la verificación, pues dada las fechas de pago de las declaraciones, ya que la Notificación del Inicio de Control Posterior (26 de marzo del 2013) no habría podido efectuarse acto de verificación alguno. En cambio, si la norma aplicable fuera el COPCI, se habría interrumpido la caducidad respecto de dicha declaración. El Código Civil en el título preliminar aborda el efecto de la Ley en el tiempo, sin embargo, en su artículo 7 no contempla las consecuencias de reformas que amplían el tiempo para que opere la caducidad (o la prescripción, considerando que ambas instituciones son similares, en cuanto a que las mismas disponen la pérdida de una facultad, por no haberla ejercido a tiempo), pues el numeral 21 trata sobre los casos en que la nueva Ley abrevia el plazo de prescripción, y no cuando los extiende; sin embargo su numeral 6 señala que las meras

expectativas no constituyen derecho, que en el caso de la caducidad significaría la expectativa del contribuyente a no ser determinado, que es la contrapartida a la expectativa que se extinga el derecho de la Administración para determinar. Por otra parte, no existiría retroactividad, al aplicar el artículo 145 del COPCI, puesto que no se estaría afectando una situación jurídica consolidada, la cual no se ha producido, ya que a la entrada en vigencia del COPCI, habían transcurrido menos de 3 años desde la fecha de pago de las declaraciones aduaneras, y por tanto, en el momento de transición (derogatoria de ley anterior y entrada en vigencia de la nueva norma), no había operado la caducidad. Una vez que entró en vigencia el COPCI, para que opere la caducidad faltaban por transcurrir varios años, respecto de todas las declaraciones, para que se completen los cinco años señalados en el artículo 145 de dicho cuerpo legal, habiéndose interrumpido la caducidad por la notificación de la orden de verificación, conforme al artículo 95 del Código Tributario, y posteriormente habiéndose notificado la determinación de control posterior el 31 de marzo del 2013, con lo que se evitó que opere la caducidad. La pregunta clave es: ¿A la fecha de publicación de la nueva ley (COPCI), ya estaba extinguido el derecho de la Administración a determinar? La respuesta es no, puesto que el día inmediato anterior a la publicación del COPCI, habían transcurrido menos de tres años respecto de la fecha de pago de la declaración, y por tanto no se había cumplido el plazo que se señalaba el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas. Si el día que entró en vigencia el COPCI hubiera la Administración notificado la determinación, el contribuyente no habría podido alegar caducidad. Si el contribuyente no podía alegar caducidad al inicio de la vigencia de la nueva Ley, es porque el contribuyente no tenía una situación jurídica consolidada, es decir, no se había extinguido la facultad de la Administración para determinar. Como consecuencia de ello, la Administración Aduanera podía efectuar determinaciones en función de los plazos señalados en la nueva ley.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, los analiza en forma conjunta por estar relacionados; para hacerlo, considera: **i. La falta de aplicación** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*² **ii. La errónea interpretación** *“Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho*

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

*debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.*³ **iii.** El recurrente cuestiona la sentencia de instancia con el argumento de que en las declaraciones de importación presentadas por el contribuyente no ha operado la caducidad, que la Administración ha aplicado la normativa jurídicamente procedente, lo que no hace el Tribunal juzgador al declarar que ha operado la caducidad de la facultad determinadora, en aplicación de lo previsto en el artículo 53 de la Ley Orgánica de Aduanas y no el artículo 145 del COPCI; **iv.** El Tribunal en su decisión, parte de la verificación de que la totalidad de las importaciones involucradas en el proceso de determinación practicado por el SENA, fueron declaradas en el 2009 y a inicios del 2010, fechas en las que se encontraba en vigencia la Ley Orgánica de Aduanas y la comprobación de que en el proceso impugnado se ha aplicado el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y la Decisión 778 de la Comunidad Andina, normas vigentes con posterioridad a las importaciones objeto del ejercicio de determinación, concluye que aplicó retroactivamente las normas que no estaban vigentes; **v.** Analizado el contenido de la sentencia, esta Sala verifica que no declara la caducidad de la facultad determinadora, sino que al tratarse de importaciones realizadas mientras estaba vigente la Ley Orgánica de Aduanas, cuyo artículo 15 expresamente preveía que los impuestos al comercio exterior aplicables para el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, son los vigentes a la presentación de la declaración al consumo, establece que la Administración Aduanera debió aplicar la normativa vigente a la fecha de las importaciones, esto es la Ley Orgánica de Aduanas y no el COPCI, vigente a partir del 29 de diciembre de 2010, ni la Decisión 778 de la Comunidad Andina, vigente desde el 7 de noviembre de 2012, reflexiones que esta Sala comparte; **vi.** Al no verificarse los vicios alegados por el recurrente, el recurso no procede y se lo rechaza.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve NO CASAR el fallo impugnado. Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

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

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



175103540-DFE

Juicio No. 09503-2014-0113

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 27 de abril del 2022, las 16h50. **VISTOS:** El abogado Leonardo Moncayo Ortiz, defensor debidamente autorizado por el señor Xavier Valdivieso Caamaño, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de septiembre de 2018, las 11h53, dentro del juicio de excepciones a la coactiva No. 09503-2014-0113.

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

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en fallo de 28 de septiembre de 2018, las 11h53, declaró sin lugar las excepciones planteadas por el señor Xavier Valdivieso Caamaño por sus propios derechos en calidad de Agente de Aduana, disponiéndose que se continúe la ejecución. De conformidad a lo dispuesto en el numeral agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, se dispuso aplicar el monto de caución del 10% de la cuantía como abono a la obligación, para lo cual dispuso desglosar dejando copia certificada en el expediente para entregar a cualquiera de los abogados de la Administración Aduanera la papeleta de depósito del Banco del Pacífico.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Mediante escrito de fecha 3 de octubre de 2018, 16h11, el abogado Leonardo Moncayo Ortiz, defensor debidamente autorizado por el señor Xavier Valdivieso Caamaño, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, mismo que fue calificado en auto de 4 de enero de 2019, las 11h31, de conformidad con los artículos 2, 3, 6, 7

y 8 de la Ley de Casación para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de admisión de 7 de septiembre de 2020, las 10h39, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala, declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto por el señor Xavier Valdivieso Caamaño, señalando que lo admite por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación por el vicio de falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, artículo 139 numerales 1 y 2 y artículo 273 del Código Tributario, artículo 19 de la Ley de Casación y artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación al mismo.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 19 de noviembre de 2020, las 19h47, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Fernando Cohn Zurita, Juez Nacional (E), Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

SÉPTIMO: VALIDEZ PROCESAL.- No se observa del proceso ninguna circunstancia que pueda afectar la validez procesal, por lo que se declara el proceso válido.

OCTAVO: AUTOS PARA RESOLVER.- Con fecha 18 de abril de 2020, el Tribunal de Casación emitió autos para resolver la presente causa.

NOVENO: ERROR ALEGADO.- El recurrente considera que el fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de septiembre de 2018, las 11h53, incurre en la **causal primera** del artículo 3 de la Ley de Casación por falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, artículo 139 numerales 1 y 2 y artículo 273 del Código Tributario, artículo 19 de la Ley de Casación y artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

DÉCIMO: SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente refiere como infringidas, con fundamento en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación son: **a) Artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República.-** *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:¼ 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:¼ l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”.* **b) Artículo 139 numerales 1 y 2 del Código Tributario.-** *“Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.”.* **c) Artículo 273 del Código Tributario.-** *“Sentencia.- Concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de treinta días de notificadas las partes para el efecto. Antes de sentencia, las partes podrán presentar informes en derecho o solicitar audiencia pública en estrados, con igual finalidad. La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o*

acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.^o. **d) Artículo 19 de la Ley de Casación.-** *“Publicación y precedente.- Todas las sentencias de casación serán obligatoriamente publicadas en su parte dispositiva en el Registro Oficial y constituirán precedente para la aplicación de la Ley, sin perjuicio de que dichas sentencias sean publicadas en la Gaceta Judicial o en otra publicación que determine la Corte Suprema de Justicia. La triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema. Igualmente la Corte Suprema de Justicia podrá emitir resolución obligatoria sobre puntos de derecho respecto de los cuales existan fallos contradictorios de las cortes superiores y tribunales distritales, aunque no le hayan llegado por vía de casación. La Corte Suprema resolverá sobre los fallos contradictorios ya sea por su propia iniciativa o a pedido de las cortes superiores o tribunales distritales. El Presidente de la Corte Suprema emitirá un instructivo para el adecuado ejercicio de esta atribución.^o. e) Artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno.-* *“Sujeto activo.- El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI). El producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los respectivos registros contables, los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes.^o”*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LA CAUSAL PRIMERA DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE CASACIÓN.- La causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación establece los vicios de: *“Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.^o.¹”*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS ACUSADOS.- A. Para fundamentar la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 139 del Código Tributario el recurrente señala que en la rectificación de tributos se ha liquidado un valor del IVA, y que de acuerdo al artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la facultad para liquidar el IVA es del SRI, por lo tanto, la administración

¹ Ecuador, *Codificación de la Ley de Casación*, Registro Oficial 299, Suplemento, 24 marzo de 2004, art. 3, causal 1ra.

aduanera no es la autoridad competente para liquidar este impuesto; por esta razón es que la rectificación de tributos es nula. Afirma que dicho criterio jurídico ha sido expuesto por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional en múltiples sentencias y que el Tribunal inferior desconoce puesto que la triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la aplicación de las leyes. Señala que la alegación que hace el Tribunal acerca de la ilegitimidad de personería, invocando normas del Código Civil es improcedente, ya que sobre este tema está expresamente establecido en el artículo 139 del Código Tributario y solamente se puede aplicar como norma supletoria cuando no exista en el Código Tributario la figura de la invalidez jurídica de los actos administrativos emitidos por autoridad incompetente. Concluye señalando que en este caso la administración aduanera liquidó el IVA sin estar facultado por la ley.

B.- Sobre el artículo 19 de la Ley de Casación el recurrente manifiesta en su recurso que la norma es clara al disponer que la triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la aplicación de las leyes. Señala que en el proceso se adjuntaron tres sentencias sobre el tema, pero que los jueces inferiores no aplicaron esta norma, por lo que la sentencia no está motivada por no haberse resuelto sobre un tema que fue parte de la demanda, vulnerándose la seguridad jurídica, garantía que se encuentra prevista en el artículo 82 de la Constitución.

C.- En lo que se refiere al artículo 62 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario señala que es claro y determinante al disponer que el Servicio de Rentas Internas es quien administrará el impuesto al valor agregado IVA, y que de la rectificación de tributos se observa que la administración aduanera ha liquidado el IVA, por lo que dicha rectificación de tributos respecto del IVA es nula sin ningún efecto jurídico, nulidad que debe ser declarada acorde al artículo 139 numeral 1 del Código Tributario, pero el Tribunal inferior tampoco se ha pronunciado sobre este tema, que fue materia de alegación en la demanda. Por tal razón el fallo carece de eficacia jurídica y probatoria, lo cual ha causado un grave perjuicio económico al compareciente por el hecho de haberlo sentenciado sin considerar las normas legales que son claras y precisas.

D.- Respecto del artículo 273 del Código Tributario el recurrente señala en su recurso que con providencia de 2 de octubre de 2015 se declaró vencido el termino de prueba y se dispuso vuelvan los

autos para resolver, y desde el día siguiente a la notificación el Tribunal tenía treinta días para dictar sentencia, pero dicta sentencia el 1 de octubre de 2018; es decir, lo hace a los tres años. Este accionar del Tribunal a más de constituir mora en el despacho, causa diversos problemas para el contribuyente, uno de estos es el de pagar intereses por negligencia del Tribunal, esta conducta está ligada a lo que determinan los artículos 20 y 27 del Código Orgánico de la Función Judicial. Manifiesta que se debió dictar sentencia dentro del término previsto en la ley, y que de no hacerlo serán sancionados por la Ley, pero esta sanción no le exime del pago de los intereses al importador y demás problemas económicos derivados de la obligación tributaria. Concluye señalando que el Tribunal de conformidad con la norma resolverá las causas atendiendo únicamente a los elementos aportados por las partes, en este caso no ha sucedido esto, por lo que los jueces no han motivado su fallo, vulnerando el debido proceso señalado expresamente en la ley y en la Constitución. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Ni la administración aduanera ni el Tribunal de instancia garantizaron el cumplimiento de las normas previstas en el Código Tributario, Ley de Casación, Ley Orgánica de Aduanas, COPCI y la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que el Tribunal viola normas del debido proceso, y por esta razón su fallo es nulo de nulidad absoluta.

E.- Finalmente, respecto de la falta de aplicación del artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución de la República, el recurrente expone que la sentencia no está motivada ya que se ha omitido resolver puntos de la controversia violando las normas de procedimiento, por lo que el fallo expedido por el Tribunal de Guayaquil no está motivado, ya que la motivación no es otra cosa que el juzgador debe enunciar normas legales, hacer una relación de los motivos y pruebas aportadas por las partes procesales, enmarcándolos dentro de las normas jurídicas, explicando su pertenencia lo cual no ha ocurrido en este fallo. Por el contrario se han invocado normas ajenas al procedimiento tributario aduanero, que como se ha explicado, la nulidad de un acto administrativo está expresamente previsto en el artículo 139 numeral 1 del Código Tributario, por lo que no aplica el Código Civil como norma supletoria, resultando en un fallo que no está motivado y carece de eficacia jurídica y probatoria puesto que se han violado las normas del debido proceso señaladas en leyes y normas supranacionales analizadas.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver los problemas jurídicos planteados derivados del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en la causal primera

del artículo 3 de la Ley de Casación, admitido por el Conjuez de la Sala, considera: **i.** El recurrente acusa la falta de aplicación de varias normas, todas vinculadas con el mismo tema, la falta de decisión del Tribunal de instancia sobre los temas que se derivan de las excepciones a la coactiva formuladas contra el procedimiento de ejecución coactiva, de modo que se analizarán de forma conjunta; **ii.** La **falta de aplicación:** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*² **iii.** La sentencia, rechaza la demanda por falta de legítimo contradictor, porque según el criterio del Tribunal juzgador, debió demandar al Gerente General de la Aduana, lo que ha impedido que intervenga como demandado; **iv.** Se argumenta la falta de motivación de la sentencia, que la sustenta en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, porque a decir del recurrente se ha omitido resolver todos los puntos de la controversia; sobre este punto es necesario señalar que la línea jurisprudencial sentada por conjuces y jueces de la Corte Nacional de Justicia, se ha decantado por aceptar tal cuestionamiento, con sustento en la causal quinta del artículo 3 de la Ley de Casación, asumiéndolo como falta de requisitos en la decisión cuestionada, más allá de que lo que se cuestiona se encasilla más en los errores de congruencia externa, en este caso, citra petita, para lo que existe causal específica, que en este caso no se ha alegado; al cuestionar como falta de motivación, con sustento en la causal primera, vuelve improcedente su tratamiento, por el error en el sustento jurídico de la proposición; **v.** En lo que dice relación a la falta de aplicación del artículo 139.1 del Código Tributario, el cuestionamiento que más se aproxima a la decisión del Tribunal sin que llegue a desarrollarlo, expresa el recurrente que esta es la norma que debió aplicar el Tribunal y no las normas del Código Civil para declarar la ilegitimidad de personería; sin embargo, en el recurso no se cuestiona la decisión de la declaratoria de falta de legítimo contradictor que es lo que resuelve el Tribunal, sino el hecho de que en la rectificación de tributos, antecedentes de las obligaciones que se pretende recaudar a través de la coactiva, la Aduana ha liquidado un valor de IVA, facultad que no le corresponde, porque es responsabilidad del Servicio de Rentas Internas, al tenor de lo previsto en el artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El artículo 139.1 del Código Tributario prevé la causa de nulidad de los actos administrativos, cuando hubieran sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente. El Tribunal, no emitió sentencia de mérito por considerar que no se contó con el Gerente General de Aduana, por lo que mal se puede pretender que se atienda el fondo del asunto, si es que es lo que se ha planteado a través de las excepciones a la coactiva, sin previamente resolver si la decisión del Tribunal, respecto a falta de legítimo contradictor, es procedente; con el cuestionamiento en análisis, no es posible hacerlo, pues no se encuentran argumentos que impugnen la decisión del Tribunal; **vi.** Igual deficiencia se encuentra en

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

los demás cuestionamientos como la falta de aplicación del artículo 19 de la Ley de Casación, por no haber considerado tres sentencias sobre el tema (la liquidación de IVA); la falta de aplicación del artículo 9 de la Ley Orgánica de Aduanas y 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, respecto a la salvaguardias y su naturaleza; 108 del COPCI, que regula los recargos arancelarios; artículo 62 la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece que la administración del IVA corresponde al SRI; el artículo 273, inciso primero del Código Tributario, respecto a la demora en emitir el fallo; artículo 76.1 de la Constitución de la República, sobre el cumplimiento de las normas y derechos de las partes; para la Sala, tales cuestionamientos serían pertinentes si las pretensiones del accionante se encaminaban a cuestionar tal accionar de la administración aduanera y el Tribunal hubiere emitido decisión de mérito, que al no existir, los cuestionamientos resultan intrascendentes; **viii.** Por las consideraciones señaladas, la Sala se encuentra impedida de atender los cuestionamientos, deficiencias en la formulación del recurso que impide abordar incluso la decisión del Tribunal respecto a la falta de legítimo contradictor, que finalmente no se cuestiona.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 28 de septiembre de 2018, las 11h53, dentro del juicio de impugnación No. 09503-2014-0113.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



175212320-DFE

Juicio No. 01501-2019-00077

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de abril del 2022, las 16h22. **VISTOS:** El abogado Carlos Leonel Duran Vanegas en calidad de procurador fiscal del Director General y Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas y la abogada Kyra Viviana Rivera Campana en calidad de procuradora judicial del señor Jaime Guillermo Talbot Dueñas en calidad de gerente general del Banco del Austro S.A., interponen sendos recursos de casación en contra del fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, el 20 de noviembre del 2020, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2019-00077.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; 185 segunda parte numeral 1 y numeral 2 del artículos 201 del Código Orgánico de la Función Judicial reformado por mandato de la Disposición Reformativa Segunda número 4 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, el 20 de noviembre del 2020, las 12h14, resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada por el Banco del Austro S.A. y declarar: 1) La validez de la Resolución No. 101012019RREC041203 emitida y notificada en fecha 08 de julio de 2019 que aceptó parcialmente el reclamo propuesto en contra del Acta de Determinación Definitiva No. 0121824901405049, por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014. 2) Determinación Definitiva en el punto 3.6.2.5. ^aDiferencias determinadas en el gasto por impuestos contribuciones y otros^o, por concepto de Impuesto al Valor Agregado por los valores de USD. 40104.32 y de USD. 1.472.07. b) se deja sin efecto la glosa impuesta en el sistema financiero^o contenido en el punto 3.6.2.10 ^aDiferencias determinadas en el gasto de otras pérdidas^o, ratificada en el numeral 27 de la resolución impugnada por el valor USD. 70459.37. 3) Se confirman las demás glosas que han sido establecidas en el acta de determinación y ratificadas en la resolución impugnada.

TERCERO: PRESENTACIÓN DE LOS RECURSOS.- El abogado Carlos Leonel Duran Vanegas

en calidad de procurador fiscal del Director General y Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas en escrito de 15 de enero del 2021, las 18h42 interpone recurso de casación al igual que la abogada Kyra Rivera Campana en calidad de procuradora judicial de Jaime Guillermo Talbot Dueñas gerente general y Representante Legal del Banco del Austro, con fecha 21 de enero del 2021, las 16h23 interpone recurso de casación, calificado en auto de 26 de enero del 2021, las 09h28, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- En auto de 6 de julio del 2021, las 10h19, el doctor Fernando Cohn Zurita, Conjuez de esta Sala, emite auto de admisión los recursos de casación interpuestos por: **a)** El abogado Carlos Leonel Duran Vanegas en calidad de procurador fiscal del Director General y Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas al amparo del caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por los vicios de falta de aplicación del artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno e indebida aplicación del artículo 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Y, **b)** la abogada Kyra Rivera Campana en calidad de procuradora judicial de Jaime Guillermo Talbot Dueñas gerente general y Representante Legal del Banco del Austro, al amparo del caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos y estima como normas infringidas el contenido de los artículos 76.7.1) de la Constitución de la República del Ecuador y el 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

QUINTO: CONTESTACIÓN DEL RECURSO.- El magister William Jorge Barros Arias en calidad de procurador judicial del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, en escrito 27 de agosto del 2021, las 13h13 dio contestación al recurso de casación en el que solicita se rechace el recurso de casación interpuesto en todos los vicios alegados por carecer de sustento jurídico y se ratifique la sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Tributarios con sede en Cuenca.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa realizado el 10 de marzo del 2022, las 13h15, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Dr. Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E), Dra. Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional y Dr. José Dionicio Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No.

008-2021, de 28 de enero de 2021 el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero del 2021 el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llama a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalada con la acción de personal No. 166UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante providencia del 13 de abril del 2022, las 11h47, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día lunes 25 de abril del 2022, las 11h00, diligencia en la que participaron: el abogado Andrés Narváez Pacheco en calidad de procurador judicial del señor Jaime Guillermo Talbot Dueñas en calidad de gerente general y representante legal del Banco del Austro S.A. y la abogada Estefanía Carvajal Gaybor en calidad de procuradora fiscal del Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso; se suspende la audiencia para el día miércoles 27, a las 10h00 en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- a) El abogado Carlos Leonel Duran Vanegas en calidad de procurador fiscal del Director General y Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas, cuestiona el fallo al amparo del caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por los vicios de falta de aplicación del artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno e indebida aplicación del artículo 10.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno. b) La defensa técnica del Banco del Austro S.A. considera que el fallo impugnado, incurre en el **caso segundo** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por el vicio de falta de motivación estableciendo como normas infringidas los artículos 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y 130.4 del Código Orgánico de la Función Judicial.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que la casacionista considera infringida son: a) *Constitución de la República del Ecuador Art. 76.- "En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (1/4) 7. El derecho de las personas a la defensa*

incluirá las siguientes garantías: (1/4) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.^o b) Código Orgánico de la Función Judicial: Art. 130.- "Facultades jurisdiccionales de las juezas y jueces.- Es facultad esencial de las juezas y jueces ejercer las atribuciones jurisdiccionales de acuerdo con la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos y las leyes; por lo tanto deben: (1/4) 4. Motivar debidamente sus resoluciones. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados serán nulos; (1/4)^o c) Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 7: "Ejercicio impositivo.- El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1^o de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1^o de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. "Art. 10.1: Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: 1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente (1/4)^o.

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DE LOS CASOS SEGUNDO Y QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: ^a 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.^o 1. ^a 5. Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.^o 2

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DE LOS RECURRENTES POR LOS VICIOS ACUSADOS.- A. El abogado Carlos Leonel Duran Vanegas en calidad de procurador fiscal del Director General y Director Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas respecto del vicio de falta de aplicación del artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, relacionada con el análisis de la

1 Ecuador. Registro Oficial Suplemento 506 de 22 mayo de 2015 - Última modificación 26 de junio de 2019, Código Orgánico General de Procesos: artículo 268 numeral 2.

2 Ibíd., artículo 268 numeral 5.

glosa "Diferencias determinadas en el Gasto por Impuestos Contribuciones y Otros", en la cual el Servicio de Rentas Internas establece como no deducible el gasto que por concepto del IVA del mes de diciembre de 2013 que el Banco del Austro utilizó en su declaración de Renta del ejercicio fiscal 2014, por haber sido efectuado en otro ejercicio económico; el órgano jurisdiccional resuelve aceptar la impugnación y declara este gasto como deducible, sustentando su posición en el hecho de que si bien el IVA corresponde a diciembre de 2013, recién en enero de 2014 se declara y liquida el gravamen, siendo ese el momento exacto en el que se conoció cuál es el valor del gasto, conforme así se desprende de la parte motivacional de la sentencia, específicamente del considerando 7.2.3.1 del fallo impugnado. De lo expuesto se colige que el Tribunal *A quo* entiende que, si la declaración y el pago del IVA de diciembre de 2013, recién se realizó en enero de 2014, este es el insumo suficiente para considerar que el gasto generado por este concepto es deducible en la declaración del impuesto a la renta del año 2014 del contribuyente, lo cual es errado y. se produce porque los jueces dejan de aplicar el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Según esta disposición, el ejercicio impositivo del Impuesto a la Renta es anual, comprendido entre el 01 de enero y 31 de diciembre de cada año; por lo tanto, si en el caso concreto, el gasto por concepto del Impuesto al Valor Agregado, fue declarado como no deducible por la Administración Tributaria, no es porque existía alguna debilidad en cuanto a las reglas atinentes a su declaración y pago; sino porque el gasto reportado y registrado en el año 2014 se produjo en el período fiscal 2013. A pesar de que el Tribunal si se percató del ejercicio económico al que pertenece el gasto, pues en su sentencia se lee *"...el Tribunal considera que si bien es cierto la declaración por IVA corresponde al mes de diciembre de 2013..."*, al no considerar lo que señala el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, norma que es clara en establecer que el ejercicio impositivo es anual, lo cual es determinante en la sentencia, porque los Jueces decidieron de forma errada al momento de resolver la causa. Cuanto el Tribunal únicamente considera las normas atinentes a la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado, para aceptar que dicho impuesto se declaró en enero de 2014, no se percató de que las fechas de las transacciones que respaldan dicha declaración y pago son de diciembre de 2013; por lo tanto, el Tribunal *A quo*, no repara en el hecho de que la deducibilidad del gasto en un determinado ejercicio está atada necesariamente a la fecha en que se produjo el mismo, lo cual ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia, pues en este caso el Tribunal no se percató que la norma contemplada en el artículo 7 mencionado lo que busca es un límite de temporalidad en el gasto, esto es que el gasto en efecto se hubiere producido en el período comprendido entre el primero de enero y el treinta y uno de diciembre del año 2014. Deja sentado que la Norma Internacional de Contabilidad 10, cuyo título es "Hechos Occurridos Después del Periodo sobre el que se Informa", establece el cómo se debe proceder para registrar, entre otros, los gastos de los que se tiene información luego del cierre del ejercicio impositivo, pero antes de la aprobación de los estados financieros. Por esto, el gasto atinente al

Impuesto al Valor Agregado conforme a la técnica contable debía ser registrado en la contabilidad del año 2013 aunque se hubiere declarado en enero de 2014.

B. Por su parte la defensa técnica del Banco del Austro S.A. considera que una vez analizados los requisitos con los que debe cumplir toda decisión judicial a fin de que se encuentre debidamente motivada, procede a exponer los motivos por los cuales la sentencia recurrida con relación a las siguientes glosas denominadas: a) Transacciones efectuadas con la empresa Lekker Trading Corp; y, b) Diferencias determinadas en el gasto por comisiones locales y del exterior, no se encuentran debidamente motivadas por el Tribunal A quo. Inicia exponiendo el contenido de la sentencia impugnada respecto de la glosa denominada ^aTransacciones efectuadas con la empresa Lekker Trading Corp^o, al considerar que la glosa se levantó porque se evidenció la falta de sustento que acredite que efectivamente Lekker o las Empresas ^asubcontratadas^o prestaron ^aservicios de publicidad y promoción^o a Banco del Austro, por cuanto no se entregó información que justifique: a) Cuándo se recibieron dichos servicios. b) La base a qué documentos o detalles se pagaron los rubros por las comisiones. c) Que los servicios y las comisiones hayan servido para obtener, mantener o mejorar la renta gravada del Banco en el Ecuador. d) La acreditación de dinero en cuentas de ahorro o depósito a plazo provenientes del exterior (captación de fondos en Ecuador, provenientes del exterior), así como los registros de estos valores en su contabilidad y tampoco los registros en su contabilidad correspondiente a los ingresos gravados el año 2014 provenientes de la colocación de esos fondos. Con base en lo anterior, la autoridad tributaria ha determinado la inexistencia del gasto, porque considera que es condición de su admisibilidad, el que se ajuste al postulado de la realidad económica de las transacciones y el Banco del Austro no acreditó la supuesta prestación de servicios. En tanto que la recurrente establece que: a) Banco del Austro contrató los servicios de intermediación comercial a Lekker para generar, referir, direccionar y proporcionar a los ciudadanos residentes en territorio estadounidense, español, italiano, la información necesaria para convertirse en clientes de BA. b) Para la prestación de servicios Lekker mantiene una red integrada con las entidades denominadas AFS, las que tienen operaciones en Estados Unidos de América, España e Italia, respectivamente, a fin de que con la infraestructura operativa y administrativa que mantiene estas entidades en dichos países, Lekker pueda alcanzar los objetivos determinados en la relación comercial con BA. c) En el año 2014 Lekker facturó a Banco del Austro el valor de todos los costos directos e indirectos incurridos mensualmente, a través de las AFS para la prestación de los servicios determinados en el contrato de intermediación de servicios comerciales. d) Lekker emitió una liquidación de costos y gastos en el que se detallan todos los rubros en los que efectivamente deben incurrir las AFS para la prestación de los servicios de promoción y publicidad brindando a BA. e) Se cumplió con el presupuesto remitido por el hoy actor y que responden a las capacitaciones de referidos

del exterior, debido a la gestión efectuada por Lekker a través de las AFS (España, Italia y Estados Unidos). f) Lekker procedió a emitir las respectivas facturas mensuales correspondientes a comisiones y el Banco del Austro procedió a expedir las respectivas retenciones por concepto de Impuesto a la Renta. g) El cálculo de la comisión fue efectuada con base en el saldo al cierre del mes del total de las cuentas de ahorro y CDPS que corresponden a las remesas y divisas recibidas por Banco del Austro, correspondiente a los clientes referenciados por Lekker y las AFS del período diciembre 2013 a diciembre del 2014; con las captaciones de fondos en el Ecuador provenientes de España, Estados Unidos e Italia de clientes referidos por Lekker gracias a los servicios de promoción y publicidad prestados, ésta sirvieron a la entidad financiera para generar los ingresos gravados del año 2014. Aduce la casacionista que en el numeral 7.6.1. del fallo impugnado considera el art. 17 del Código Tributario más no el segundo inciso, puesto que detalla la prueba aportada por las partes procesales pero omite analizarla, al punto de justificar la existencia real de los servicios de promoción y la publicidad por parte de Lekker a favor del Banco del Austro, no presentando un soporte a dicha aseveración, de ahí que, cuestione que no se exponga cual ha sido el alcance y los presupuestos del artículo 17 del Código Tributario para que las partes involucradas entiendan su interpretación del mismo, entonces se configura la falta de motivación de la sentencia por los siguientes motivos: a) Las partes no tienen certeza del alcance e interpretación que el Tribunal le da a la norma que utiliza como base de su razonamiento jurídico; b) El Tribunal no podía concatenar la norma invocada con los hechos a ser analizados, por cuanto no presenta el análisis de los diversos elementos que se desprenden con la norma y que posteriormente deben ser confrontados con los supuestos fácticos del caso, c) Por tanto, no se podría llegar a una conclusión coherente, construida sobre la base de un ejercicio razonado y comprensible de un silogismo jurídico, que analice todos los elementos de la norma sobre la cual construirá la base de su fallo. No se ha efectuado un análisis pormenorizado de los presupuestos que presenta la misma únicamente se limita a realizar un resumen de la norma invocada, tampoco hace referencia a doctrina o jurisprudencia que tenga relación o que estudien los elementos del art. 17 del Código Tributario, para sobre este fundamento construir su razonamiento que será la base de la motivación de su sentencia. Arguye la recurrente que los jueces de instancia en ningún momento han justificado la aplicación del artículo 17 del Código Tributario al considerar que se debió justificar en primer lugar que se debía identificar la forma jurídica utilizada por el Banco del Austro que a criterio de los jueces de instancia afirman simuló una operación que no era real y no tenía sustancia económica, por lo que, no serán considerados como gastos deducibles, esto al no haber contrastado con la valoración de: el contrato, las facturas, los informes de gestión, el presupuesto anual, las liquidaciones de costos y gastos, pago, el informe pericial (en el que se hizo un análisis de las operaciones entre Lekker y Banco del Austro); y, demás pruebas, se evidencia que los servicios de promoción y publicidad prestados por Lekker constituían la forma jurídica para ocultar o simular una

operación con distinta esencia económica. Considera la recurrente que como segunda premisa se debía identificar la sustancia económica que se pretendía simular con la forma jurídica antes identificada, debiendo determinar cuál era la verdadera esencia y naturaleza jurídica de la operación entre el Banco del Austro y Lekker, lo que no ha generado beneficios tributarios, sin embargo, dicho análisis no se efectuó, no se identifica en qué consistió la supuesta esencia y naturaleza jurídica en las operaciones entre el Banco del Austro y Lekker que se pretendía simular, pues no define ni en sus considerados ni en la parte resolutive de la sentencia a qué concepto o realidad económica correspondían los pagos que efectuó Banco del Austro a Lekker, que no se declararon los gastos como no deducibles.

Ahora bien respecto de la glosa denominada ^a Diferencias Determinadas en el gasto por comisiones legales y del exterior^o la casacionista considera que en el numeral 7.3 del fallo impugnado se mencionan los argumentos planteados por el Banco del Austro y el SRI respecto de la glosa destacando como argumentos de la parte actora los siguientes: a) Visa internacional servicios de pago España $\pm$ SRL ^a VISPE^o y el Banco del Austro mantienen una operación real, basada en el contrato de servicios firmado entre las partes, por cuanto terminó la relación comercial entre las partes, por cuanto terminó la relación comercial con Visa internacional service. b) Los ingresos de Visa internacional servicios de pago España SRL- ^a VISPE^o son gravados en España. c) Al existir relación entre el Banco del Austro y Visa internacional servicios de pago España SRL $\pm$ ^a VISPE^o aplican el Convenio para Evitar la Doble Imposición con España. d) De esta forma no aplicaba la retención en pagos a Visa internacional servicios de pago España SRL ^a VISPE^o. Los argumentos expuestos por la Administración Tribunal los resumen en: i) El pago se hizo a Visa international servicie y no a Visa International Servicios de Pago España SRL ^a VISPE^o sin retención de impuesto a la renta, lo cual genera la no deducibilidad del gasto. ii) Banco del Austro no demostró los servicios que Visa International Servicios de Pago España SRL ^a VISPE^o, prestó a BA. iii) No hubo acreditación en cuenta que permita descubrir el pago que el Banco del Austro hiciera a Visa International Servicios de Pago España SRL ^a VISPE^o. En el considerando 7.3.1 del fallo cuestionado los jueces de instancia resume el contenido de los artículos 30 y 31 de RLRTI normas relacionadas con la retención en pagos al exterior y certificados de auditores independientes en aplicación de Convenios, al destacar que ^a De lo expuesto se establece que es deducible el gasto incurrido en el exterior cuando sean necesarios y se destinen a la obtención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador; en caso de que los pagos al exterior guarden relación con la aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un determinado ejercicio económico, la pertinencia del gasto debe acreditarse con una certificación de auditores independientes.^o Para fundamentar su decisión en los argumentos del Servicio de Rentas Internas, respecto de la no deducibilidad del gasto y luego menciona que los pagos no fueron efectuados a Visa International de Servicios de Pago España

SRL ^aVISPE°, no existe un análisis del Tribunal de este hecho. Considera el recurrente que el Tribunal A quo en el considerando 7.3.3. vuelve a copiar el argumento del SRI y hace suyo el mencionar que el Banco del Austro mantiene una actividad operacional y comercial con Visa Internacional Service a la que se efectuó el pago. No existiendo un análisis por parte de los juzgadores respecto de este hecho, de igual forma con los elementos probatorios en ciertos casos con un resumen muy limitado de su contenido, sin que exista un análisis de cada uno de estos elementos contrarrestado con los cargos planteados por las partes. En la parte resolutive se determina que los gastos no son considerados como deducibles por cuanto no existe retención en la fuente del impuesto a la renta, no obstante, según la recurrente no se han valorado ni las facturas con las que se demuestra la relación comercial existente, tampoco el contrato que tiene como fundamento evitar la doble imposición entre el Banco del Austro y Visa International Servicios de Pago España SRL ^aVISPE°. Menciona la recurrente que no puede aceptar que se aplique el Convenio para evitar la doble imposición y que debían aplicarse retenciones. Establece además que el contrato, facturas, informe de auditores, certificados de Visa International Servicios de Pago España SRL ^aVISPE° ni informe ampliatorio sustentan o justifican afirmaciones que hacen los auditores independientes respecto a fondos recibidos por Visa International Servicios de Pago España SRL ^aVISPE°, en aplicación del art. 13 de la LRTI ± pagos en el exterior, rechaza la impugnación de la glosa. Respecto de la parte resolutive la casacionista considera que no existe un contraste entre lo propuesto y requerido en la demanda por el Banco del Austro y lo contestado por el Servicio de Rentas Internas, no examinando la construcción jurídica, fáctica y probatoria presentada por el Banco del Austro que consta en su demanda, prueba y actuaciones efectuadas en la audiencia preliminar y de juicio. Cuestiona que no se haga un estudio pormenorizado del art. 7 del Convenio para evitar la doble imposición con España, para resolver la improcedencia de los argumentos expuestos por el demandante dentro del proceso limitando la argumentación de que no existe prueba quien ha sido el beneficiario efectivo de los pagos. El Tribunal de instancia al desconocer por completo de la relación comercial que mantiene con Visa International Servicios de Pago España SRL ^aVISPE° o si reconoce la existencia de las tres partes como parte de un contrato macro y de ser así, no cuantifica en las facturas emitidas por Visa International Servicios de Pago España SRL ^aVISPE° el valor que correspondería por servicios a Visa International Service. En la sentencia recurrida según la casacionista se omite presentar los motivos por los cuales se desconoce el informe ampliado de auditores en el cual se hace expresa constancia que el beneficiario de los pagos es la compañía Visa International Servicios de Pago España, aspecto que fue validado por los auditores independientes, si bien no requieren la valoración de medios de prueba solicitan que la falta de su análisis implica una vulneración al debido proceso en la garantía de la motivación, al no considerar el contenido de los artículos 7 del Convenio para evitar la doble imposición y 31 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI que regulan los pagos efectuados al exterior en aplicación

de Convenios para Evitar la Doble Imposición, sin que en la sentencia exista un análisis prolijo de los motivos por los cuales el Tribunal de Instancia no aplique esta normativa, bajo el argumento planteado por el actor o porque dicha normativa no se ajustó al caso concreto. Finalmente, es necesario mencionar que la parte considerativa de la sentencia hasta concluir en su parte resolutive no presenta un hilo conductor razonado y comprensible que permite indefectiblemente conocer a las partes, la interpretación de las normas, los supuestos fácticos que debían ser validados con la prueba aportada y sobre la construcción de estos elementos, arribar a una decisión debidamente motivada, aspecto que no ha sucedido en el presente caso, por cuanto en los considerandos ni en la parte resolutive de la sentencia existe un hilo de razonamiento que presente estos elementos, lo cual origina que no se cumpla con la lógica de la sentencia.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos segundo y quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el señor Conjuez de la Sala, considera:

13.1. Recurso de la Administración Tributaria: i. La falta de aplicación *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*³ ; **ii. La aplicación indebida** se produce *“ (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.”*⁴ Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *“ (1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”*⁵ **iii.** El recurrente, con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, cuestiona la decisión del Tribunal de dar de baja la glosa "Diferencias determinadas en el Gasto por Impuestos Contribuciones y Otros", en la cual el Servicio de Rentas Internas establece como no deducible el gasto por concepto del IVA del mes de diciembre de 2013 que el Banco del Austro utilizó en su declaración de Renta del ejercicio fiscal 2014, por haber sido efectuado en otro ejercicio económico; **iv.** El Tribunal juzgador acepta la impugnación y declara

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

4 Ecuador, Registro Oficial 12, 31 de enero de 2003, 28.

5 Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

el gasto como deducible, con sustento en el hecho de que si bien el IVA corresponde a diciembre de 2013, recién en enero de 2014 se declara y liquida el gravamen, siendo ese el momento exacto en el que se conoció cuál es el valor del gasto, conforme así se desprende de la parte motivacional de la sentencia, considerando 7.2.3.1 del fallo impugnado; v. El error del Tribunal de instancia es considerar el gasto que por concepto del IVA del mes de diciembre de 2013 como aplicable al ejercicio 2014, cuya declaración si bien se realiza en enero del 2014, pero los gastos fueron efectivamente realizados en diciembre de 2013, como lo reconoce el propio Tribunal juzgador; dar como válido el razonamiento del Tribunal equivale a la posibilidad de trasladar los gastos de un ejercicio económico a otro, lo cual, no corresponde pues el impuesto a la renta se calcula a ejercicio fiscal vencido, en el caso, de enero a diciembre de 2013, por lo que el cargo establecido por la administración Tributaria está conforme a derecho, evidenciándose en la sentencia el yerro alegado por la administración tributaria, por lo que se casa la sentencia y se ratifica la validez de la glosa.

13.2. Recurso de la actora: i) La motivación consiste en una *“^a (1/4) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica.”*. Fernando de la Rúa define la motivación de la sentencia como *“^a (1/4) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión.”*⁶ **ii.** La trascendencia de la motivación ha merecido reiterados pronunciamientos de esta Sala Especializada y de la Corte Constitucional, la que en la sentencia No. 1158-17-EP/21, de 20 de octubre de 2021, expresa que ^a (22). La motivación de un acto de autoridad pública es la expresión oral o escrita, del razonamiento con el que la autoridad busca justificar dicho acto. La motivación puede alcanzar diversos grados de calidad, puede ser mejor o peor. Sin embargo, como también ha señalado esta Corte *“los órganos del poder público”* tienen el deber de *“desarrollar la mejor argumentación posible en apoyo de sus decisiones”*. De ahí que todo acto del poder público debe contar con una **motivación correcta**, en el sentido de que toda decisión de autoridad debe basarse en: (1) una fundamentación normativa correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme al Derecho; y, (ii) una fundamentación fáctica correcta, entendida como la mejor argumentación posible conforme a los hechos.” (Resaltados e itálica en el texto). La trascendencia del fallo referido es que en él, (51) expresamente la Corte Constitucional se aleja del test de la motivación vinculado con la razonabilidad, la lógica y la comprensibilidad, que había establecido la misma Corte, con otra integración; **iii.** El recurrente acusa a la sentencia de falta de motivación, respecto de dos glosas del total de las objetadas: a) Transacciones efectuadas con la empresa Lekker Trading Corp; y, b) Diferencias determinadas en el gasto por comisiones locales y del exterior; argumenta que no se

⁶ Fernando de la Rúa, *Proceso y Justicia*, (Buenos Aires: Editores Asociados, 1980), 82.

encuentran debidamente motivadas por el Tribunal A quo; respecto de la primera glosa, aduce que en el numeral 7.6.1 del fallo impugnado considera el artículo 17 del Código Tributario más no el segundo inciso, puesto que detalla la prueba aportada por las partes procesales pero omite analizarla, al punto de justificar la existencia real de los servicios de promoción y la publicidad por parte de Lekker a favor del Banco del Austro, sin presentar un soporte a dicha aseveración; respecto de la segunda glosa, que el Tribunal A quo en el considerando 7.3.3 copia el argumento del SRI y hace suyo el mencionar que el Banco del Austro mantiene una actividad operacional y comercial con Visa Internacional Service a la que se efectuó el pago, sin que exista un análisis de los juzgadores respecto de este hecho, de igual forma con los elementos probatorios en ciertos casos con un resumen muy limitado de su contenido, sin que exista un análisis de cada uno de estos elementos contrarrestado con los cargos planteados por las partes; **iv.** El Tribunal de instancia, en la sentencia objetada, de manera pormenorizada realiza el análisis individual de todas y cada una de las glosas objetadas mediante la acción de impugnación y concluye ratificando algunas y descartando otras, con los argumentos que se vierten para cada una de ellas y que obran del fallo; **v.** Analizados los argumentos de los cuestionamientos, respecto de las dos glosas referidas en el recurso, se encuentra que los mismos apuntan al ejercicio de análisis probatorio del Tribunal, de lo que se colige que lo que se formula es la inconformidad con lo decidido respecto de las glosas que no es favorable a la empresa actora, sin que llegue a justificar la falta de motivación alegada; tales argumentos, que se ajustan a otros casos del artículo 268 del COGEP, por ejemplo, el relacionado con la valoración de la prueba, antes que a la falta de motivación; **vi.** El recurso así formulado, no puede prosperar, porque no se justifica la falta de motivación esgrimida como único argumento en contra de dos glosas, no de toda la sentencia. Al no configurarse el vicio alegado, se lo desecha.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **CASAR parcialmente** el fallo dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Cuenca, provincia del Azuay, el 20 de noviembre del 2020, las 12h14, dentro del juicio de impugnación No. 01501-2019-00077 y ratificar la validez de la glosa "Diferencias determinadas en el Gasto por Impuestos Contribuciones y Otros", en los términos señalados en el considerando 13.1 de esta sentencia.- Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)



175213266-DFE

Juicio No. 17510-2019-00168

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, jueves 28 de abril del 2022, las 16h25. **VISTOS:** El señor Javier Pedro Diez Agudo, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía Javier Diez Comunicación Visual Cía. Ltda., junto con sus abogados patrocinadores, interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría dictado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, el 20 de noviembre de 2020, las 16h36, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2019-00168.

PRIMERO: COMPETENCIA.- La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el recurso de conformidad con lo dispuesto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador; numeral 2 del artículo 201 del Código Orgánico de la Función Judicial, artículos 269 y 270 del Código Orgánico General de Procesos.

SEGUNDO: DECISIÓN DE INSTANCIA.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito en su fallo de mayoría resolvió rechazar la demanda presentada por el señor Javier Pedro Diez Agudo, Gerente General y representante legal de la compañía Javier Diez Comunicación Visual Cía. Ltda., y confirmó la resolución No. 117012019RREEC024459 emitida el 29 de enero de 2019 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por el impuesto a la renta del ejercicio 2014.

TERCERO: PRESENTACIÓN DEL RECURSO.- Con fecha 8 de diciembre de 2020, las 16h15, el señor Javier Pedro Diez Agudo, en calidad de Gerente General y representante legal de la compañía Javier Diez Comunicación Visual Cía. Ltda., interpone recurso de casación en contra del fallo de mayoría referido, mismo que es calificado en auto de 15 de diciembre de 2020, 14h20, en los términos del artículos 266, 269 y 271 del Código Orgánico General de Procesos, para ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, competentes para conocer

y resolver este recurso.

CUARTO: ADMISIÓN.- Mediante auto de 29 de septiembre de 2021, las 15h17, el doctor Marco Aurelio Tobar Solano, Conjuez de esta Sala declaró la admisibilidad del recurso de casación propuesto, señalando que lo admite por el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario; y, por aplicación indebida del artículo 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo.

QUINTO: CONTESTACIÓN AL RECURSO.- Mediante escrito presentado el 15 de noviembre de 2021, las 16h37, la abogada Dayuma Serrano Añazco, procuradora fiscal de la autoridad tributaria demandada, dio contestación al recurso interpuesto y señaló que la casación de la parte actora carece de fundamento por lo cual solicitó que el recurso sea rechazado.

SEXTO: INTEGRACIÓN TRIBUNAL JUZGADOR.- Mediante sorteo de la causa, realizado el 10 de marzo de 2022, las 14h37, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Gustavo Durango Vela, Juez Nacional (E); Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; y, José Suing Nagua, Juez Nacional, ponente en la presente causa. Mediante Resolución No. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; con Resolución No. 008-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Gilda Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; el Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2 de 5 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021 de 12 de febrero de 2021, el Presidente de la Corte Nacional de Justicia, llamó a integrar la Sala al doctor Gustavo Durango Vela, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo, avalado con la acción de personal No. 166-UATH-2021-2021-HB de 19 de febrero de 2021.

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

OCTAVO: AUDIENCIA.- Mediante auto de 11 de abril de 2022, las 9h15, se convocó a las partes procesales para la audiencia de sustentación del recurso de casación para el día 25 de abril de 2022, a las 14h45, en el que participaron los abogados Sandra Liliana Mancheno y Jhon Eduardo García Macas en calidad de procuradores judiciales de la compañía Javier Diez Comunicaciones Cía. Ltda.; y, la abogada Dayuma Serrano Añazco en su calidad de procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, quienes intervinieron argumentando en defensa de los intereses de sus representados, en los términos que obran de la grabación de la audiencia que se agrega en formato digital al proceso, en la que se da a conocer en forma oral la decisión adoptada sobre el recurso.

NOVENO: ERRORES ALEGADOS.- El recurrente considera que el fallo de mayoría impugnado, incurre en el **caso quinto** del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos por los vicios de: **a)** falta de aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario; y, **b)** aplicación indebida del artículo 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo.

DÉCIMO: NORMAS SEÑALADAS COMO INFRINGIDAS.- Las normas que el recurrente considera infringidas son: **a) Artículo 94 del Código Tributario.-** *“Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89. 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.”* **b) Artículo 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo.-** *“Disposición interpretativa del artículo 94 del Código Tributario.- Interpretese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.”*

DÉCIMO PRIMERO: CONTENIDO DEL CASO QUINTO DEL ARTÍCULO 268 DEL CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS: *“ Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto”¹.*

DÉCIMO SEGUNDO: ARGUMENTOS DEL RECORRENTE POR LOS VICIOS

ACUSADOS.- A.- Respecto de la falta de aplicación del artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, vigente para el ejercicio fiscal 2014, la compañía recurrente señala en su recurso que la facultad determinadora de la administración tributaria, es legal y legítima, sin embargo no puede acogerse a herramientas legales nuevas a su conveniencia, pues debe observar el principio de legalidad e igualdad. Señala que la facultad determinadora al 9 de julio de 2018 se encontraba caducada. Afirma que la administración tributaria dentro de la instancia administrativa expuso que la caducidad en este caso era de seis años, por considerar que al haber registrado gastos inexistentes en la casilla de gastos deducibles la compañía no realizó la declaración en su totalidad, existiendo ocultamiento deliberado en la declaración de impuesto a la renta, sin embargo de que en el proceso administrativo no se reflejó ninguna diferencia en ingresos ni gastos. Señala que la administración tributaria en la contestación a la demanda cambia de argumento con el cual le da vida a la determinación del periodo fiscal 2014, según lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley de Fomento que reforma al Código Tributario. Se refiere también al voto salvado expedido en esta causa y recalca que los artículos 5 y 11 del Código Tributario no contemplan la retroactividad de las normas tributarias, sin embargo el fallo de mayoría se fundamentó en una aplicación retroactiva del artículo 61 de la Ley de Fomento. Que de las consideraciones de la sentencia impugnada, claramente se puede interpretar que el criterio del Tribunal A quo es que la caducidad en tres años es aceptada siempre y cuando exista la justificación de la secuencialidad formal y material del gasto, en consideración a que cuando se pierde la facultad determinadora por el transcurso de tiempo -caducidad- no se puede efectuar ningún tipo de determinación. Señala que el Tribunal A quo en su sentencia no da el alcance necesario y legal a la caducidad, confundiendo y mal interpretando resoluciones jurisprudenciales emitidas para determinar la deducción de gastos; sin embargo, el Tribunal acoge dichas resoluciones para considerar un gasto como inexistente y por ende tener asidero legal, lo cual está alejado a la realidad, en virtud de que el Tribunal A quo sentencia en función de que el actor se limitó a probar la formalidad de las transacciones siendo que a lo largo de la sentencia no se asevera que los gastos mantenidos por la

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

empresa recurrente con otros proveedores fueran inexistentes o fantasmas, sino que habla de la secuencialidad formal y material del gasto. Por ende de la propia apreciación del Tribunal, los gastos mantenidos con los proveedores debían ser considerados como no deducibles, conllevando la caducidad a tres años.

B.- En lo que se refiere a la aplicación indebida del artículo 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo la compañía recurrente señala que tal norma no era aplicable por cuanto fue publicada en fecha posterior al 9 de julio de 2018, día en que fue emitida la liquidación de la pago, y por consiguiente la determinación no pudo hacerse basada en un acto que no existía. La aplicación indebida se determina al momento que dio el plazo de seis años a la administración tributaria, sin considerar ni analizar la aplicación retroactiva que se le estaba otorgando al artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo. Que el Tribunal se centra de manera equivocada en la caducidad de seis años, por considerar que los gastos que mantuvo Javier Diez Comunicación Visual Cía. Ltda., en el 2014 con los proveedores Constructora Equalitoral Consequelisa S.A., Llanstanex S.A. y Central de Distribuciones y Negociaciones Disneg S.A., son inexistentes o fantasmas, sin embargo surge la interrogante de cuál es el sustento legal del Tribunal para considerar que los gastos son inexistentes o fantasmas por no tener secuencialidad formal o material, cuando el precedente jurisprudencial de la Corte Nacional de Justicia, Resolución No. 07-2016, del que parte el Tribunal para dictar el fallo en mayoría, establece una regla general para calificar o no a un gasto como deducible, más no reglas generales para calificar a un gasto como fantasma o inexistente. El recurrente argumenta que las consideraciones expuestas por el Tribunal A quo en cuanto a que no se ha demostrado la secuencialidad de los gastos debe ser descartada porque el objeto de la presente impugnación se centró en la ilegalidad de la Liquidación de Pago No. 17201806500721125 del 9 de julio de 2018, por encontrarse caducada. Señala que la impugnación presentada inicialmente ante el Tribunal estaba dirigida a demostrar la caducidad según lo establecido en el Código Tributario vigente al período 2014, y no como la mayoría del Tribunal consideró un hecho económico, dando así un alcance a la Ley de Fomento Productivo que no correspondía. La aplicación proporcionada por el Tribunal A quo respecto al artículo 61 de la Ley de Fomento es retroactiva, ya que la reforma al Código Tributario debía ser aplicada para casos posteriores a tal reforma. Considera que en la sentencia de mayoría existe evidente violación a los principios constitucionales, al considerar la aplicación de una normativa nueva a un caso antiguo. Solicita nuevamente que en este recurso sean revisados los argumentos expuestos en el voto salvado pues ahí se evidencia una aplicación legal y lógica en cuanto al objeto de la demanda, que es la caducidad de la facultad determinadora según el artículo 94 numeral 1, vigente a la fecha de la determinación tributaria. La indebida aplicación del

artículo infringido en la sentencia recurrida, incidió en el resultado del fallo pues el Tribunal A quo motivado en el artículo 61 de la Ley de Fomento consideró que la caducidad era de seis años.

DÉCIMO TERCERO: ANÁLISIS DE LOS VICIOS ALEGADOS.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de mayoría de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, admitido por el Conjuez de la Sala, se concentra en dos presuntos errores que están conexos, pues dicen relación a la caducidad de la facultad determinadora, por lo que se analiza en forma conjunta; para lo cual considera: **i. La falta de aplicación** *“ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.”*² **ii. La aplicación indebida** se produce *“ (1/4) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla.”*³ Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse *“ (1/4) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.”*⁴ **iii.** El cuestionamiento a la sentencia de mayoría la fundamenta el recurrente en el hecho que el Tribunal no aplica la caducidad de tres años del artículo 94.1 del Código Tributario, sino la caducidad de seis años del artículo 94.2 del mismo cuerpo legal, pero sustentado en la norma interpretativa del artículo 61 de la Ley para el fomento productivo, atracción de inversiones, generación de empleo y estabilidad y equilibrio fiscal; **iv.** La sentencia en análisis, respecto a la caducidad de la facultad determinadora objeto del cuestionamiento, en el considerando 8.4.3 toma como referencia el artículo 61 de la antes indicada Ley, norma que según el Tribunal *“ 1/4interpretó, que la misma [caducidad] procede, entre otros casos, cuando se hayan utilizado costos o gastos inexistentes, en tanto se entiende que así se ha dejado de declarar en parte el tributo.”*; **v.** La Sala advierte que el Tribunal hace una indebida aplicación del referido artículo 61 de la Ley indicada, en tanto la Ley es publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 309 de 21 de agosto de 2018, mientras que la liquidación de pago fue emitida el 9 de julio de 2018, es decir antes de la publicación de la norma; entonces, resulta ilógico que el Tribunal de por válido el ejercicio determinativo, cuando queda en evidencia que la administración se anticipa

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

3 Ecuador, Registro Oficial 12, 31 de enero de 2003, 28.

4 Humberto Murcia Ballén, *Recurso de casación civil*, (Bogotá: Ediciones Jurídica Gustavo Ibáñez, 2015), 318.

al contenido de la Ley interpretativa y aplica el criterio que se incluye en la misma antes de que la norma se encuentre en vigencia; **vi.** Además, como lo ha sostenido esta Sala, la norma interpretativa del artículo 94.2 contenida en el artículo 61 de la Ley de Fomento Productivo, extiende el alcance del indicado numeral cuyo contenido únicamente refiere a ingresos, a los casos en que los justificativos de gastos estuvieren soportados en facturas provenientes de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes, esta si una excepción como señala el Tribunal en su decisión, en tanto, en lugar de realizar una interpretación, incorpora el criterio que ya tenía la Administración Tributaria, para considerar ocultamiento de rubros la utilización de justificativos de gastos (no de ingresos) de empresas fantasmas, supuestas o inexistentes; al respecto resulta importante destacar el criterio vertido por la Corte Constitucional, respecto a las leyes interpretativas: ^a 54. En tal virtud, por regla general, la ley dispone para lo venidero y, por excepción, se contempla la posibilidad de expedir leyes interpretativas que se entienden incorporadas en las leyes que se interpretan, adquiriendo así efectos de carácter retroactivo. En fundamento a este carácter retroactivo es que las leyes interpretativas deben limitarse a declarar el sentido de la norma interpretada y no modificarla. 55. Por su parte, esta Corte, en la sentencia No. 009-13-SIN-CC, sostuvo que la ley interpretativa únicamente puede declarar el sentido de aplicación de una ley precedente, mas no contener nuevos enunciados normativos, puesto que el resultado de la interpretación se caracteriza por formar sustancialmente, un mismo cuerpo normativo con la ley interpretada, compartiendo entonces una unidad material de objeto e identidad. En tal sentido, una ley no es interpretativa por su denominación sino por su contenido.^o (Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. Sentencia No. 23-20-CN y ACUMULADOS/21 de 01 de diciembre del 2021. Resaltado pertenece a la Sala), razones por las esta Sala considera inaplicable la mentada norma interpretativa; **vii.** Descartada la posibilidad de aplicar la caducidad de seis años del artículo 94.2 del Código Tributario, por las consideraciones señaladas, corresponde verificar si en efecto había caducado la facultad determinadora de tres años, de acuerdo al artículo 94.1 del Código Tributario, para lo cual se realiza el siguiente análisis: a) De la sentencia consta que la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2014, la presentó el 24 de abril de 2015 y la última declaración sustitutiva el 25 de mayo de 2015; la fecha desde la que debe contabilizarse el plazo de caducidad es la fecha de la primera declaración; b) La liquidación de pago No. 17201806500721125 fue emitida por la administración tributaria el 9 de julio de 2018; Desde el 24 de abril de 2015, fecha de la primera declaración hasta el 9 de julio de 2018, habían transcurrido más de tres años, por lo que a la fecha de la liquidación de diferencias, había caducado la facultad determinadora, de conformidad con lo previsto en el artículo 94.1 del Código Tributario, por lo que el acto de determinación es ilegal por falta de competencia de la administración para ejercer dicha facultad por haber operado la caducidad.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **CASAR** el fallo de mayoría impugnado, declarar ilegal la resolución de la administración tributaria impugnada por haber operado la caducidad de la facultad determinadora, en los términos que se dejan expuestos en el considerando precedente. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (E)

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, jueves 28 de abril del 2022, las 16h25. Me aparto del fallo de mayoría a partir del literal v) del Considerando DÉCIMO TERCERO, en los siguientes términos:

v. Bajo el caso quinto, para el análisis debe partirse de los hechos probados en instancia, que además se entienden aceptados por las partes, por lo que no cabe volver a revalorarlos.- Para entrar a conocer cuáles han sido estos hechos probados, es necesario tener presente el objeto de la controversia fijado en instancia: ^a Analizar la legitimidad de la resolución No. 117012019RREC024459 del 29 de enero de 2019 por parte del director zonal 9 del Servicio de Rentas Internas conforme las alegaciones de las partes°.- En la propia sentencia se establecen cuáles fueron las alegaciones de las partes para circunscribir el análisis respectivo a ellas, así en el considerando OCTAVO se establece: *“ 1/4 - caducidad de la facultad determinadora; - desconocimiento de la deducción de gastos y adquisiciones a pesar de que ha demostrado el cumplimiento del círculo del gasto; - que la administración tributaria utilizó de manera retroactiva la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 del Servicio de Rentas Internas y diferencias en la declaración de impuesto a la renta 2014 por retenciones.”*

vi. También se debe tener presente cuál ha sido el cuestionamiento del recurso de casación, de lo cual se observa que el recurrente se circunscribe a cuestionar exclusivamente la caducidad de la facultad determinadora de la administración, motivo por el cual el análisis en sede casacional se hará considerando exclusivamente ese punto, que se encuentra abordado en el fallo de instancia en el numeral 8.4.3 del mismo.

vii. Como hechos probados en el fallo de instancia, relacionados con los vicios reprochados, tenemos:

1. Que no se demostró que los gastos efectuados por la actora con las compañías CONSTRUCTORA EQUALITORAL CONSEQUALISA S.A., LLANSTANEX S.A. y CENTRAL DE DISTRIBUCIONES Y NEGOCIOS DISNEG S.A. se efectuaron con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana. 2. Que no ha actuado en sede administrativa, ni judicial, prueba de la que pueda verificarse el sustento de dichos gastos. 3. Que los gastos de la compañía carecen de esencia económica, que no se evidencia la realidad de las transacciones entre el sujeto pasivo y sus proveedores y más que todo conforme obra del proceso y de los medios anunciados y practicados por la actora, no se presenta medio de prueba alguno con el que se tenga certeza de que cumple con el presupuesto legal establecido en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en consecuencia no se los reconoce como deducibles a efecto del cálculo de impuesto a la renta del período 2014. 4. la declaración de impuesto a la renta del ejercicio 2014 fue presentada el 24 de abril de 2015 y las sustitutivas presentadas el 30 de abril y 25 de mayo de 2015, (hecho no controvertido), que la facultad determinadora fue ejercida oportunamente considerando la declaración sustitutiva presentada el 25 de mayo de 2015 (fs. 427) y la fecha de emisión de la

liquidación de pago No. 17201806500721125 que se realizó el 9 de julio de 2018. 5. Que no se han desvirtuado las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto impugnado.

viii. Bajo estos hechos probados, no se observa que exista una indebida aplicación del art. 61 de la Ley para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones y Generación de Empleo ni una falta de aplicación del art. 94.1 del CT; pues el art. 61 referido al ser una norma interpretativa, sus efectos y sentido rigen desde que estuvo vigente la norma interpretada.- En el mismo sentido, el numeral 23 del art. 7 del Código Civil es enfático y claro al señalar que: *“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo; y en conflicto de una ley posterior con otra anterior, se observarán las reglas siguientes: 23. Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en éstas; pero no alterarán en manera alguna los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio”*. Lo cual traído al caso específico, significa que si existen sentencias ejecutoriadas, fundamentadas en la norma interpretada, estas no se alterarán por la expedición posterior de la norma interpretativa, esto con el fin de precautelar la seguridad jurídica. Al contrario, nada se regula respecto a los actos administrativos que se hubieren expedido bajo una norma interpretada cuya norma interpretativa fuere posterior, pues de ser así, llegaríamos al absurdo de concluir que la norma interpretativa tiene los mismos efectos en el tiempo que la norma reformativa, perdiendo su calidad y esencia y por lo tanto, no existiría diferenciación temporal alguna.

ix. Esto también ha sido reconocido por la Corte Constitucional del Ecuador en la sentencia No. 009-13-SIN-CC, caso No. 0008-12-IN de fecha 14 de agosto de 2013, que en la parte pertinente dice: *“ 1/4 De lo dicho, se extrae que el legislador realiza una interpretación auténtica de la ley, pues contrario de otros poderes del Estado, no crea una nueva disposición normativa, sino que es a su propia voluntad a la que le dota de alcance, por lo tanto la aclara, más no la declara primigeniamente 1/4”, se lee además: “ 1/4 que el legislador es el intérprete auténtico de su propia voluntad, por medio de la cual logra hacer efectivos los propósitos por los cuales un enunciado normativo fue adoptado; así; el resultado de dicha interpretación se caracteriza por formar, sustancialmente, un mismo cuerpo normativo con la ley interpretada, compartiendo entonces una unidad material de objeto e identidad... Razón por la cual, la ley interpretativa se entiende vigente desde el momento de expedición y en la vigencia de la ley interpretada. (1/4)”* De allí que la naturaleza de la ley interpretativa sea únicamente reiterar o aclarar la voluntad ya establecida en la disposición normativa que se interpreta.

x. Bajo los hechos probados ya referidos y acatando lo que significa una ley interpretativa, es perfectamente viable que ésta sea aplicada -una vez que esté vigente-, a casos anteriores a su vigencia (con la excepción contenida en el art. 7.23 del Código Civil) pues esa es la esencia de una norma

interpretativa, que pasa a formar parte de la norma interpretada desde que esta última existe. Por tanto, constituye la norma interpretativa, la excepción al principio de irretroactividad, excepción creada por el propio ordenamiento jurídico.

xi. Bajo el análisis realizado, se confirma que no ha prosperado ninguno de los vicios alegados bajo el caso 5 del art. 268, consecuentemente, desde la fecha de la declaración, esto es, 24 de abril de 2015 hasta el 9 de julio de 2018, fecha de la liquidación de pago, no habían transcurrido los 6 años referidos en la norma aplicada y por tanto no había caducado la facultad determinadora.

DÉCIMO CUARTO.- DECISIÓN.- Por las consideraciones antes referidas, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA**, resuelve **NO CASAR** el fallo de mayoría impugnado. Sin costas.- Notifíquese, Publíquese y Devuélvase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



Abg. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

Quito:
Calle Mañosca 201 y Av. 10 de Agosto
Atención ciudadana
Telf.: 3941-800
Exts.: 3133 - 3134

www.registroficial.gob.ec

IM/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.