EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

17510-2021-00491, 09501-2021-00085, 01501-2021-00017, 09501-2021-00505, 17510-2021-00358

Año II - Nº 146 - 67 páginas
Quito, martes 15 de septiembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

240020789-DFE

Juicio No. 17510-2021-00491

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 15h34.

Lectura de fácil comprensión

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso segundo por falta de motivación de la sentencia, por cuanto la institución recurrente sostiene que el análisis del Tribunal de instancia carece de suficiente fundamentación fáctica, observa que el fallo recurrido cuenta con una suficiente motivación; por lo tanto, se ha resuelto no casar la sentencia.

VISTOS: La abogada María Fernanda Morales Alarcón, Procuradora Judicial debidamente designada por el Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 13 de mayo de 2022, a las 09h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00491. y de la verdad procesal se tiene lo siguiente:

1.- COMPETENCIA.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según lo faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 22 de enero de 2024, a las 15h09 (fj. 10 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

JUDICIAL Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=AMBATO CI 0501385058
O FIRMADO IICAMENTE

FUNCIÓN JUDICIAL Firmado por MARCO VINICIO RODRIGUEZ MONGON C=EC L=GUAYAQUIL CI 0602821696
DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE

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

por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa, y mediante acta de sorteo de 19 de Agosto de 2024, a las 14h00, se encargó el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordoñez, al señor Conjuez Nacional Temporal, Dr. Marco Vinicio Rodríguez Mongón, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Marco Vinicio Rodriguez Mongón, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los sujetos procesales a través de sus defensas técnica, en la audiencia de casación llevada a cabo el día 19 de agosto de 2024, a las 14h45.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron el punto de controversia y objeto del debate, mismo que consta dentro de la sentencia (fjs. 83 reverso y 84) y que fue determinado en los siguientes términos: *ª (...) Establecer si es procedente la pretensión del actor, que se deje sin efecto la Rectificación de Tributos nro. JRP2-2020-0440-D001 emitida el 22 de julio de 2021 por la Directora Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, en la que estableció diferencias de tributos al comercio exterior por USD $ 28.544,66 más el recargo de USD $ 5.703,93, que da un total de USD $ 34.253,59 relativa a la mercancía importada con refrendos nros. 055-2018-10-00017530, 055-2018-10-00039795, 055-2018-10-00089019, 055-2018-10-00110690, 055-2018-10-00157328, 055-2018-10-00239725, 055-2018-10-00271118, 055-2018-10-00315337, 055-2018-10-00353791, 055-2018-10-00413805, 055-2018-10-0044807, 055-2018-10-00541024, 055-2018-10-00599741, 055-2018-10-00733007, 055-2018-10-00803215 y 055-2019-10-00079239, atendiendo a sus alegaciones, respecto de las causales, el demandado ejerció su derecho de defensa en la contestación a la demandaº* . **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en sentencia de 13 de mayo de 2022, a las 09h07, resolvió: *ª (...) aceptar la demanda presentada por el señor Carlos David Avilés Pazmiño, por*

sus propios y personales derechos; y, en consecuencia, se declara nula la Rectificación de Tributos nro. JRP2-2020-0440-D001 emitida el 22 de julio de 2021 por la Directora Regional 2 de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.- (...)º . **3.3.-** La Procuradora Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador *(en adelante SENAE)*, interpuso recurso horizontal de aclaración el 17 de mayo de 2022, a las 14h45 (fjs. 94 a 96), en los siguientes términos: *ª(...) Se aclare el numeral 6.3.2, de la sentencia indicando si existió aplicación del segundo método por parte del SENAE para las mercancías detalladas en el cuadro 8 de la rectificación de tributos. Se aclare en el numeral 6.3.2 de la sentencia, aclarando si en el cuadro 19 de la rectificación (Foja 65), consta el valor fob de los comparables y de los valores declarados. Se aclare en el numeral 6.3.2 de la sentencia, que imágenes de la rectificación de tributos que presentó el SENAE, en el CD que consta a foja 30 se encuentran ilegibles. (...)º* . **3.4.-** Por lo que, mediante auto de 18 de mayo de 2022, a las 15h12 (fj. 97), en atención a lo dispuesto en el artículo 255 del COGEP, se corrió traslado a la contraparte; de lo cual, habiéndose pronunciado la misma, a través de auto interlocutorio de 25 de mayo de 2022, a las 11h20, el tribunal distrital negó el recurso de aclaración por improcedente. **3.5.-** La autoridad tributaria demandada interpuso recurso de casación (fjs. 103 a 106), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 29 de junio de 2022, a las 16h14 (fj. 107), quienes dispusieron que se remita el proceso a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su tramitación correspondiente.

4.- SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN.- 4.1.- Fundamentación del recurso.- 4.1.1.- Mediante escrito de fecha 28 de junio de 2022, 16h06, la Abg. María Fernanda Morales Alarcón, invocando la calidad de Procuradora Judicial del SENAE, conforme lo tiene acreditado en los documentos constantes de foja 31 a 39 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra de la sentencia de 13 de mayo de 2022 y el auto que rechazó el recurso de aclaración de 25 de mayo de 2022, emitidos por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, con fundamento en la causal segunda del artículo 268 del COGEP por infracción del artículo 89 del COGEP y el numeral 4 del artículo 130 del COFJ, por cuanto estima se ha vulnerado la garantía de la motivación. **4.1.2.-** Sustenta su argumentación señalando que la sentencia no cumple con el requisito de motivación, específicamente por vicio de incongruencia en cuanto a los hechos fácticos, los cuales a su criterio corresponden a hechos distintos a los alegados o aceptados por las partes procesales. **4.1.3.-** Sostiene que en el libelo de la demanda, el actor objetó únicamente la aplicación y descarte del primer, segundo y tercer método de valoración de mercancías, por carecer de motivación, más nada mencionó acerca de los demás métodos secundarios; y que sin embargo, dentro del considerando 6.3.- de la sentencia recurrida, los jueces de instancia

habrían afirmado que la parte actora alegó el incumplimiento del requisito de motivación en el descarte del primer al quinto método de valoración y la aplicación del sexto, en la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0440-D001, la cual se tiene como el acto de determinación impugnado dentro de la presente causa. **4.1.4.-** Manifiesta que dentro del considerando 6.3.2.- de la sentencia, existe un error en la apreciación de la mercancía auditada, ya que a su entender, dentro de la sentencia consta que la administración aduanera no aplicó el segundo método de valoración de mercancías, más sin embargo la entidad demandada dentro de la contestación a la demanda habría señalado que para determinadas mercancías se aplicaron del segundo al sexto método de valoración, lo que se refleja en unos prints de pantalla de la rectificación de tributos, los cuales pese a ser considerados como ilegibles por los juzgadores de instancia, se percibirían como totalmente legibles dentro del CD que adjuntó el SENAE, el cual contiene la rectificación de tributos en formato pdf; por su parte, alega que esta situación contrasta con lo referido por la parte actora, ya que la misma habría indicado únicamente que se aplicó el tercer método, y que por lo tanto, existirían hechos distintos a los de la rectificación de tributos y los alegados por el actor, lo que conllevaría a una fundamentación fáctica insuficiente. **4.1.5.-** Por otro lado, explica que dentro del auto que negó el recurso de aclaración, el tribunal de instancia cuestionó los métodos secundarios de valoración, no obstante, en la sentencia se indica que el descarte del primer método fue bien motivado, pero que se incumplió con el requisito de motivación en el descarte del segundo método al no haber sido aplicado, resultando en hechos fácticos distintos que a su criterio, acarrean una falta de motivación en la sentencia de instancia. **4.1.6.-** Concluye su escrito con la siguiente pretensión: *ª(...) Con los antecedentes expuestos, solicito se admita a trámite el presente* ***RECURSO DE CASACIÓN*** *interpuesto en legal y debida forma, y se disponga su elevación expedita para que el proceso pase a conocimiento y resolución de la Corte Nacional de Justicia, a fin de que CASE la sentencia dictada con fecha 13 de mayo de 2022 y auto que negó la aclaración de fecha 25 de mayo de 2022. (...)º* .

4.2.- Calificación y admisión del recurso.- 4.2.1.- Mediante auto de 28 de septiembre de 2023, a las 08h58 (fj. 3 exp. casacional), el Dr. Fernando Cohn Zurita, en su calidad de Conjuez Nacional de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, analizó los requisitos de ley y admitió el recurso de casación interpuesto por la causal segunda del artículo 268 del COGEP, disponiendo que se corra traslado a la contraparte para que emita su respectivo pronunciamiento y que se remita el proceso a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con su sustanciación respectiva.

4.3.- Contestación al recurso.- 4.3.1.- Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito

presentado el 15 de noviembre de 2023, a las 15h14 (fjs. 5 a 9 exp. casacional), comparece el contribuyente, señor Carlos David Avilés Pazmiño, para dar contestación al recurso interpuesto de la siguiente manera:. **4.3.2.-** Manifiesta a su entender, que la entidad demandada pretende que este Tribunal Nacional realice una revisión de la prueba, lo cual no es materia de análisis en el presente recurso y no se relaciona con la causal invocada, sobre la deficiencia motivacional en la sentencia. **4.3.3.-** A su vez, expone que si bien no ha impugnado el descarte de los métodos cuarto, quinto y sexto, dentro de los antecedentes de su demanda citó los métodos los cuales consideró que la aduana no motivó, y que dentro de la sentencia se explica de forma general el porqué existe una falta de motivación en la aplicación del segundo y tercer método de valoración, sin necesidad de detenerse a reflexionar sobre los demás métodos secundarios. **4.3.4.-** Por otra parte, hace referencia a los prints de pantalla, al decir que la autoridad aduanera habría reconocido tácitamente que la rectificación de tributos no contiene datos legibles de la base de datos de valor, de modo que alega que existirían dos actos administrativos impugnados, uno legible y otro ilegible, lo cual habría sido mencionado en la sentencia conforme el extracto que transcribe de la misma, en el que se señala dicho incidente. **4.3.5.-** Además, manifiesta según su criterio que la entidad demandada no pretende que se revise la existencia de la motivación dentro de la sentencia, sino que al contrario busca que se realice una revisión de la prueba al sentirse perjudicada, y que si se encontraba inconforme con la valoración de la prueba, debía recurrir a otra de las causales contenidas en el artículo 268 del COGEP. **4.3.6.-** Por último, explica que la administración aduanera habría fallado en utilizar comparables para demostrar que no existían mercancías idénticas para la valoración de los teléfonos importados, de modo que según su entendimiento, no demostraron de manera motivada haber revisado la base de datos, pues su único sustento habrían sido los prints de pantalla, mismos que son ilegibles y que por el carácter confidencial de la base de datos del SENAE, no se pusieron en conocimiento del importador para determinar el valor aduanero de la mercancía en base al uso de su sistema informático. **4.3.7.-** Concluye su escrito con la siguiente petición: *ª(...) Por las consideraciones antes citadas, Señores Jueces, ustedes deberán ratificar la sentencia dictada por los Señores Jueces del Tribunal Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito de fecha 13 de mayo del 2022, resolviendo no casar la misma y rechazar el Recurso de Casación en todas sus partes interpuesto por la Procuradora Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, ya que se ha probado que la sentencia de la cual se recurrió esta debidamente motivada. (...)º* [sic].

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente y contestación de la contraparte, corresponde determinar si en la sentencia recurrida prospera el caso segundo del artículo 268 del COGEP, por infracción del artículo 89 del

Código Orgánico General de Procesos y del numeral 4 del artículo 130 del Código Orgánico de la Función Judicial, es decir, si la misma está incursa en el vicio de motivación acusado.

6.- ANÁLISIS .- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de esta Sala Especializada, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en la causal 2 del art. 268 del COGEP que dispone: *ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.º* . Se percibe entonces que, el numeral dos contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva señalada por el recurrente. En este caso, de configurarse el yerro jurídico de la sentencia, ésta debe ser corregida, teniendo en cuenta que existe la restricción de revisión probatoria[2] y que por lo tanto, su planteamiento debe ser analizado a partir de los hechos probados en la sentencia.

6.2.- Alcance doctrinario del error.- Muchos autores y estudiosos del tema se han pronunciado sobre el vicio alegado, por ejemplo, lo manifestado por el jurista ecuatoriano Luis Cueva Carrión en su obra ª La casación en materia civilº[3], manifiesta que consiste en: *ª (...) El error in iudicando tiene relación directa con el derecho sustantivo o de fondo; es el que se comete al violar las normas jurídicas de derecho sustantivo o material. Es el defecto en el juicio de derecho (...)º* . Por otro lado, acerca de la motivación, Colemer Hernández[4] establece que es una: *ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º* ; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa[5] define a la motivación de la sentencia como *ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...).º* .

2 Art. 270 inc. 4to del COGEP, que establece: *" Art. 270.- Admisibilidad del recurso. (Sustituido por el Art. 43 de la Ley s/n, R.O. 517-S, 26-VI-2019).- (...) No procede el recurso de casación cuando de manera evidente lo que se pretende es la revisión de la prueba. (...)"*
3 Cueva Carrión, Luis (2011). La casación en materia civil, Ediciones Cueva Carrión, Quito, Ecuador, pág. 226.
4 Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.
5 De la Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82.

6.3.- Normas aplicables al caso.- Las normas de derecho que la entidad recurrente estima infringidas en la presente causa son las siguientes: **6.3.1.-** 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.º* . **6.3.2.-** 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: (...) 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; (...)º* .

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la administración tributaria por la causal señalada, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario considera: **6.4.1.-** Resulta trascendente tener presente el objeto de controversia señalado en la sentencia y fijado por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, el mismo que se encuentra transcrito textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. **6.4.2.-** En ese sentido, sobre la presunta falta de motivación, por incongruencia de fundamentación fáctica en el análisis efectuado dentro del numeral 6.3.- y subsiguientes de la sentencia, si bien los jueces de instancia refieren a la impugnación del descarte de los métodos primero a quinto, y la consecuente aplicación del sexto método, así como también mencionan la falta de información referente a la determinación de los valores declarados por el importador, que se habrían encontrado por debajo de los valores referenciales en la base de datos del SENAE, lo que impidió verificar la inexistencia de mercancía idéntica, es menester partir del hecho de que el presente recurso de casación ha sido propuesto con base en la causal segunda del artículo 268 del COGEP, específicamente por presuntamente haber incumplido el requisito de motivación; frente a ello, cabe precisar lo dispuesto en la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, la cual fue acertadamente invocada por parte del Tribunal Distrital y que establece: *ª (...) 100. Esta Corte considera importante aclarar que, cuando una parte procesal acusa la vulneración de la garantía de la motivación en una determinada decisión judicial, no es indispensable que identifique uno de los tipos de deficiencia motivacional o de vicio motivacional descritos en esta sentencia. Lo que sí se*

requiere es que la parte procesal formule con aceptable claridad y precisión las razones por las que se habría vulnerado la garantía de la motivación. Es decir, no basta con realizar afirmaciones genéricas del tipo: ª La sentencia no motiva adecuadamente la decisiónº o ª La motivación de la sentencia no reúne los requisitos del artículo 76.7.l de la Constituciónº , sino que debe especificarse en qué consiste el supuesto defecto en la motivación. La carga de la argumentación la tiene quien afirma que la garantía de la motivación ha sido transgredida, toda vez que la suficiencia de la motivación se presume, como ocurre con toda condición de validez de los actos del poder público. Sin embargo, no se debe perder de vista que, en contextos específicos, como en garantías jurisdiccionales, las pautas de la motivación tienen ciertas particularidades y variaciones, (...)º [6].

6.4.3.- La institución casacionista acusa **incongruencia** respecto al material fáctico, para lo cual cabe citar lo estipulado en la referida sentencia constitucional, que determina: *ª (...) 85. Una argumentación jurídica puede lucir suficiente, pero alguna de sus partes podría estar viciada por ser incongruente con el debate judicial y, por tanto, la suficiencia motivacional podría ser solo aparente, pues las respuestas incongruentes a los problemas jurídicos del caso no sirven para fundamentar una decisión. 86. Hay incongruencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica, o bien, no se ha contestado algún argumento relevante de las partes procesales (incongruencia frente a las partes), o bien, no se ha contestado alguna cuestión que el sistema jurídico ±ley o la jurisprudencia± impone abordar en la resolución de los problemas jurídicos conectados con cierto tipo de decisiones ±véanse, párrs. 104ss.±, generalmente, con miras a tutelar de manera reforzada un derecho fundamental (incongruencia frente al Derecho). 87. La incongruencia frente a las partes no surge cuando se deja de contestar cualquier argumento de las partes, sino solo los relevantes, es decir, aquellos argumentos que inciden significativamente en la resolución del correspondiente problema jurídico. Para evaluar si la incidencia es o no significativa, es preciso atender al contexto del debate judicial y al estándar de suficiencia aplicable al caso concreto (véase, párr. 64 supra). Los argumentos de las partes son especialmente relevantes cuando apuntan a resolver el problema jurídico en sentido opuesto a la respuesta dada por el juzgador. (...)º .* (lo subrayado es agregado), para lo cual es preciso retomar el objeto de la controversia que fue fijado dentro de la presente causa; de lo cual, se percibe que el propósito primordial en la sentencia era el de establecer si correspondía o no dejar sin efecto la Rectificación de Tributos No. JRP2-2020-0440-D001 de 22 de julio de 2021, pues conforme lo alegado por el actor, carecería de motivación el descarte y aplicación de los métodos secundarios de valoración de mercancías determinados en la rectificación de tributos. Así las cosas, según el argumento esgrimido por el importador, se observa que en el análisis efectuado por parte de los juzgadores, se efectuó el control de legalidad del acto de determinación tributaria impugnado, pues conforme lo expuesto en el inciso tercero del considerando

6 Sentencia No. 1158-17-EP/21 dictada por el Pleno de la Corte Constitucional el 20 de octubre de 2021, dentro del caso No. 1158-17-EP (Caso *Garantía de la motivación*), págs. 33 y 34.

sexto de la sentencia, se corrobora que el accionar de los juzgadores se sustentan conforme las disposiciones de los artículos 300[7] y 313[8] del COGEP, los cuales conciernen a la facultad de los jueces de lo contencioso tributario y administrativo, de velar por el control de legalidad de los actos administrativos, sobre los antecedentes o fundamentos de todo acto impugnado. **6.4.4.-** En este orden de ideas y frente al cargo propuesto, los jueces distritales han realizado su análisis en el desarrollo del numeral 6.3.2.- de la sentencia, ejerciendo el control de legalidad como parte del imperativo legal y constitucional de su deber jurisdiccional, llegando a evaluar la motivación en el descarte de los métodos secundarios de la mercancía auditada, y concluyendo que: *ª(...) verificado el incumplimiento del requisito de motivación en el descarte del segundo método de valoración aduanera de la mercancía auditada por la aduana en el ejercicio de su facultad determinadora, se acepta el cargo alegado por el actor, tornándose nula la Rectificación de Tributos impugnada, siendo innecesario referirnos a las demás alegaciones relativas al descarte de los siguientes métodos secundarios y aplicación del sexto, tornándose legítima la pretensión del actor. (...).º* . Frente a tal conclusión, es necesario recalcar lo dicho por el Tribunal, sobre que una vez verificado el incumplimiento del requisito de motivación en el descarte del segundo método de valoración, tal deficiencia acarrea la nulidad de todo el acto de determinación tributaria-aduanera, sin necesidad de analizar el descarte de los demás métodos, y que por ende, decidió dejar sin efecto la Rectificación de Tributos Nro. JRP2-2020-0440-D001, atendiendo la pretensión del actor en su demanda y resolviendo sobre el objeto de la litis fijado en la audiencia preliminar, por lo tanto se corrobora la congruencia frente a las partes en la sentencia. **6.4.5.-** Por otra parte, la recurrente alega una insuficiencia de fundamentación fáctica, para lo cual se recurre a la sentencia constitucional referida con antelación, que contempla: *ª(...) 61. En suma, el criterio rector para examinar un cargo de vulneración de la garantía de motivación establece que una argumentación jurídica es suficiente cuando cuenta con una estructura mínimamente completa, es decir, integrada por estos dos elementos: (i)* ***una fundamentación***

7 Art. 300 del COGEP, que establece: *"Art. 300.- Objeto. Las jurisdicciones contencioso tributaria y contencioso administrativa previstas en la Constitución y en la ley, tienen por objeto tutelar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público sujetos al derecho tributario o al derecho administrativo; así como, conocer y resolver los diversos aspectos de la relación jurídico tributaria o jurídico administrativa, incluso la desviación de poder. Cualquier reclamo administrativo se extinguirá, en sede administrativa, con la presentación de la acción contencioso tributaria o contencioso administrativa. No serán admisibles los reclamos administrativos una vez ejercidas las acciones contencioso tributarias o contencioso administrativas."*

8 Art. 313 del COGEP, que señala: *"Art. 313.- Contenido de la sentencia. Además de los requisitos generales previstos para la sentencia, esta decidirá con claridad los puntos sobre los que se produjo la controversia y aquellos que en relación directa a los mismos comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, supliendo incluso las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o se aparte del criterio que aquellas atribuyan a los hechos. En caso de que se admita la pretensión del administrado y se deje sin efecto el acto impugnado, se ordenará además que se restituya el valor pagado indebidamente o en exceso y lo debidamente pagado."*

***normativa suficiente**, y (ii) **una fundamentación fáctica suficiente**. Esto quiere decir lo siguiente: (...) 61.2. Que la fundamentación fáctica debe contener una justificación suficiente de los hechos dados por probados en el caso. Como lo ha señalado esta Corte, ª la motivación no se agota con la mera enunciación de [¼ los] antecedentes de hecho [es decir, de los hechos probados]º , sino que, por el contrario, ª los jueces [...] no motiva[n] su sentencia [¼ si] no se analizan las pruebasº . En la misma dirección, la Corte IDH ha establecido que la motivación sobre los hechos no puede consistir en ª la mera descripción de las actividades o diligencias [probatorias] realizadasº , sino que se debe: ª exponer [¼] el acervo probatorio aportado a los autosº , ª mostrar que [...] el conjunto de pruebas ha sido analizadoº y ª permitir conocer cuáles son los hechosº . Sin embargo, hay casos donde la fundamentación fáctica puede ser obviada o tener un desarrollo ínfimo por tratarse, por ejemplo, de causas donde se deciden cuestiones de puro derecho, en las que existe acuerdo sobre los hechos o los hechos son notorios o públicamente evidentes. (...)º* [9] [sic], de la misma manera, se establece establece que: *ª (...) 69. Una argumentación jurídica es insuficiente cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente porque no cumple el correspondiente estándar de suficiencia. (...)º* [10]. Dicho esto, el SENAE sostiene que los jueces de instancia, habrían extendido su quehacer jurisdiccional, más allá de las argumentaciones realizadas por parte del contribuyente, es decir, sobre hechos que no fueron alegados por la parte actora; sin embargo, es de anotar conforme la línea jurisprudencial vertida por la Corte Constitucional del Ecuador en su sentencia No. 1158-17-EP/21, que la insuficiencia en la fundamentación fáctica ocurre cuando no se han atendido o considerado alguno de los hechos dados por probados dentro de la causa, lo que contrasta con lo que indica la administración aduanera, pues en su enfoque, realiza una objeción a hechos que no fueron aducidos por el actor, en concreto, hechos que no habrían sido materia de litigio. Esto que significa que, aún en el caso de que habría sido errado el análisis sobre hechos no controvertidos, no conlleva el hecho de que la sentencia recurrida no se encuentre debidamente motivada, al contrario, de considerarse que se incurrió en los yerros jurídicos conocidos como *ultra petita* o *extra petita*, existen otros mecanismos procesales para solventarlos, debiendo ya bien emplear los medios de impugnación recursivos de aclaración, por ejemplo frente a la posible oscuridad de la sentencia, aclaración o ampliación si fueron solventados asuntos que no configuraron asunto de litigio o en su defecto, vía casación invocando asertivamente la causal contenida dentro del artículo 268 del COGEP, que se estime adecuada en función de una carga argumentativa conexa a su pretensión, puesto que no corresponde a esta Sala, suplir dicho deber procesal, dada la naturaleza técnica, dispositiva y extraordinaria de la casación. **6.4.6.-** Finalmente, cabe destacar que para que se considere que una sentencia goza de suficiente motivación, la Corte

9 Sentencia No. 1158-17-EP/21, págs. 19 a 21.
10 Sentencia No. 1158-17-EP/21, pág. 24.

Constitucional se ha pronunciado también sobre los elementos de la garantía de motivación en su sentencia No. 021-12-SEP-CC, los cuales corresponden a los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho[11], los cuales se estiman como suficientes, pues en síntesis implican que, la motivación de la sentencia se compone de: **i)** Los presupuestos fácticos: que corresponden a la verificación del descarte de los métodos de valoración contenidos en la rectificación de tributos, en base al análisis de las pruebas aportadas y practicadas por los sujetos procesales; **ii)** La fundamentación legal: concerniente a las apreciaciones doctrinarias y legales, esencialmente la aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 300 y 313 del Código Orgánico General de Procesos; y, **iii)** La consecuencia jurídica: que conlleva a la declaración de nulidad del acto administrativo impugnado, dejándolo sin efecto. **6.4.7.-** En base al análisis efectuado, este Tribunal Casacional concluye que la sentencia recurrida es clara, precisa y congruente[12], cuenta con una deliberación razonada, lógica y comprensible de los hechos fácticos y jurídicos materia de litigio, por lo cual se desecha el cargo de falta de motivación, contenido en la causal segunda del artículo 268 del COGEP.

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ª ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICAº , **RESUELVE**:

---

11 Sentencia No. 021-12-SEP-CC dictada el 08 de marzo de 2012 por el Pleno de la Corte Constitucional, dentro del caso No. 0419-11-EP, la cual establece: *"(...) La motivación de las sentencias está dividida en dos partes: antecedentes de hecho y fundamentos de derecho:*

Antecedentes de hecho: tiene que ver con la obligación del juzgador de consignar los presupuestos fácticos alegados por las partes, esto es, lo expresado en la demanda, así como la contestación a la misma, ya que no debe presumirse que los antecedentes de hecho se refieren únicamente a los expuestos inicialmente por la parte actora, sino que también están dados por las excepciones o contestación formulada por la parte contraria, los que van a ser objeto de resolución. A lo que debe adicionarse el estudio de la prueba aportada al proceso, sin adelantar valoración de la misma, sino tendiente a establecer si existe o no vulneración del debido proceso o las normas procesales aplicables al caso.

Fundamentos de derecho: el examinador está en la obligación de apreciar los argumentos de derecho estimados por los contendores, establecer los hechos que estima probados según los resultados de las pruebas, sobre los que debe aplicar las normas jurídicas del caso, dando las razones y fundamentos que tiene para hacerlo, citando la normativa, la doctrina, la jurisprudencia que estime necesarios para resolver el caso, aplicando la norma adjetiva que estime procedente al mismo, para finalmente resolver estimando o negando las pretensiones aludidas en forma clara, precisa, congruente y completa entre las pretensiones y el derecho aplicado. (...)" [pág. 8]

12 Art. 92 del COGEP, que establece: *"Art. 92.- Congruencia de las sentencias. Las sentencias deberán ser claras, precisas y congruentes con los puntos materia del proceso. Resolverán sobre las peticiones realizadas por las partes y decidirán sobre los puntos litigiosos del proceso."*

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, el 13 de mayo de 2022, a las 09h07, en el proceso judicial No. 17510-2021-00491.

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

7.3.- Sin costas.

7.4.- Notifíquese, publíquese y devuélvase el expediente a la sala especializada de origen.

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

RODRIGUEZ MONGON MARCO VINICIO
CONJUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

240020764-DFE

Juicio No. 09501-2021-00085

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 15h36. **VISTOS:** El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por el Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Dr. Juan Francisco Martinez Castillo Conjueces Nacionales y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.09501-2021-00085.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El abogado José Antonio Arias Uzcàtegui, en calidad de procurador judicial de la Compañía DAVMERCORP S.A., interpone acción de impugnación (con reforma de la demanda) en contra de la Resolución No. 109012020RREC391640 emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, con la cual se confirmó el Acta de Determinación No. 09202024900158122 por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, se estableció el objeto de la controversia en los siguientes términos: 5.3. *ª **1.-** Establecer si la compañía actora justifica las glosas impugnadas, que constan en el acta de Determinación No. 09202024900158122 del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2015, ratificada en la resolución impugnada No. 109012020RREC391640. **2.-** Determinar si tanto el acto impugnado como su antecedente, adolecen de la falta de motivación alegada por la parte actora. **3.-** Verificar si se ha configurado la prescripción de la facultad sancionadora en relación al recargo del 20% en la determinación tributaria.º*

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

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

1.3. Mediante sentencia con voto de mayoría dictada el 20 de mayo del 2022, las 09h02, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, se resuelve: ª *declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la compañía DAVMERCORP S.A. en contra de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, EN CONSECUENCIA, se deberá efectuar en base a lo resuelto en el presente fallo, la Re- liquidación de valores pertinentes a la compañía actoraº* .

1.4. El abogado José Enrique Mayorga Bayas, en calidad de procuradora fiscal de la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación (fs. 774 a 777), con fundamento en el caso **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual es calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 5 de agosto del 2022, a las 09h18 y remite el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante providencia de 20 de junio del 2023, las 10h13 dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dispuso al recurrente que aclare su recurso de casación, con fecha 28 de junio de 2023, las 10h32, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada**, al amparo del caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, por la **errónea interpretación** del inciso segundo del artículo 17 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 3 de octubre del 2023, a las 12h09, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing

Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito 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. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, mediante oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de 1 de julio de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, con los mismos deberes y atribuciones al titular. Así mismo, mediante sorteo de fecha 19 de agosto de 2024, las 14h31 se encarga el despacho de la doctora Rosana Morales al doctor Juan Francisco Martínez, el cual es suscrito por el Presidente y la Secretaria General de la Institución.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día jueves 22 de agosto del 2024, a las 14h45.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad tributaria demandada, en el escrito de casación y su aclaración, presentados por sus procuradores fiscales, así como en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el caso 5 del art. 268 COGEP por el vicio de errónea interpretación del inciso segundo art. 17 del Código Tributario, ya que en su criterio, el Tribunal de instancia al indicar en su fallo de mayoría que son deducibles las transacciones realizadas con los proveedores de los gastos objeto de las glosas levantadas por el SRI al tratarse de proveedores considerados como empresas fantasmas, con lo cual incurre en la errónea interpretación de la norma referente a la verdadera esencia económica. Señala que dicho precepto legal no es un simple enunciado normativo, sino que constituye en el fundamento en cuanto al análisis que debía ser realizado por el juzgador, pues este debe examinar y verificar la sustancia económica sobre la forma. Como se puede identificar del extracto de la sentencia, el Tribunal considera que la utilización de costos y gastos correspondientes al proveedor fantasma se justifica y se tiene como deducible solo con el hecho de presentar la formalidad de los comprobantes de venta; criterio que ciertamente se muestra limitado con respecto al verdadero sentido de lo que implica utilizar gastos con personas con actividades supuestas y/o con transacciones inexistentes. En materia tributaria, si bien la imposición de un tributo tiene origen en la ley, para su concreción siempre requerirá de una relación económica y esta relación bien puede ser para incrementar la base imponible del impuesto a la renta o disminuirla, aquella se compone de los ingresos gravables menos los costos y gastos, imputables al ingreso. Para que la relación económica que disminuye el Impuesto a la Renta tenga este efecto, más allá de los parámetros que observa la ley para su deducibilidad; es preciso que esta relación económica efectivamente exista, sea real; y esta condición de ªautenticidadº está respaldada en el 2do. inciso del art. 17 del Código Tributario.

4.1.1. En el ámbito tributario, la existencia del mencionado artículo implica que el SRI no solo puede ejercer su facultad de control sobre aspectos formales, sino que, a su vez, le permite entender la verdadera sustancia económica de las transacciones a fin de prevenir y combatir la elusión y evasión tributaria. Los contribuyentes alegan y sustentan como deducibles los gastos que se efectuaron durante el periodo impositivo que sirvieron para obtener dicha renta; sin embargo, en cumplimiento de sus facultades, el SRI ha verificado que estos gastos carecen de sustancia económica y que no habría que alegarse la existencia de una

norma jurídica sobre la cual se demandare la efectiva realización de actos económicos para su incidencia en una determinada, pues aquella debería ser una condición que se suscite por la simple lógica. En ese contexto, si el Tribunal en su análisis jurídico hubiera recurrido a las previsiones del inciso segundo del artículo 17 del Código Tributario habría podido establecer que la utilización por parte del contribuyente de empresas fantasmas o transacciones inexistentes no puede ser encasillada en el ámbito general pues se trata de comportamientos atípicos que incluso pueden devenir en acciones penales. Dentro del voto salvado del Dr. Marco Rodríguez Mongón y en el escrito inicial concluye el argumento de la causal señalando que, en el razonamiento del órgano juzgador en la sentencia de mayoría, realiza una errónea interpretación de la norma sustantiva, pues si hubiera interpretado correctamente lo establecido en inciso 2do. del art. 17 del CT, hubiera resuelto que estas transacciones se sustentaban en proveedores que, para efectos tributarios, son considerados como persona con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.

4.1.2. En el escrito aclaratorio y cumpliendo lo dispuesto por el Conjuez, se indicó cual fue la interpretación que el Tribunal hizo a la norma infringida (art. 17 inciso 2) y porque es errada. Manifiesta que respecto al primer objeto de la controversia el Tribunal A Quo a partir del número 7.4), y específicamente en el 7.4.4) trascribe los alegatos presentados por parte del SRI en que se indicaba la imposibilidad de verificar la realidad económica de las transacciones de la compañía DAVMERCORP S.A., realizadas con el proveedor Richard Aníbal Zambrano Almendariz, durante el ejercicio fiscal 2015, por cuanto las actividades y/o transacciones se efectuaron con una persona natural declarada como fantasma y después establece que en el número 7.4.5 respecto a la glosa y gastos no soportados con comprobantes de venta y medios de pago, estableció que en base a las facturas de compra realizadas por DAVMERCORP S.A., al referido proveedor, supuestamente sustentarían la esencia económica de las compras realizadas así como también la trazabilidad de la exportación de las mercancías adquiridas, justificando de manera parcial la glosa. Afirma que, la errónea interpretación de la norma denunciada, es en virtud, de haber indicado que: Los comprobantes de venta, retención asociada a las operaciones sujetas a análisis, ciclo contable de las operaciones, asientos de diario y comprobantes de egreso, reportes contables internos ª estados de cuentaº, facturas de compra, etc. ª *sustentan fehacientemente, la esencia económica de las compras realizadas al proveedor objetado*º es decir del proveedor

Zambrano Almendariz que fueron objeto de glosa por ser considerado como empresa fantasma. De la misma manera el Tribunal A Quo continuo con su errónea interpretación en el número 7.4.6) de su sentencia (lo transcribe) y se refiere a los soportes de los pagos realizados al proveedor considerado por la administración tributaria como inexistente, pues señala que al igual que en el número 7.4.5) de la sentencia, los jueces de instancia interpretan el 2do. inciso del art. 17 del CT en base a los asientos de diario, comprobantes de egreso, comprobantes de venta, comprobantes de retención y medios de pagos de compras, detalle de libras remitidas, hojas de liquidaciones, guías de remisión, control de recepción; y, planes de monitoreo, etc., supuestamente justificarían la existencia de la esencia económica y la veracidad de esas transacciones, sin considerar que ellas no justifican la existencia de la esencia económica y la veracidad de esas transacciones cuando las mismas se efectúan con proveedores que han sido considerados como empresas fantasmas o inexistentes; toda vez que no se puede realizar la trazabilidad de la materialidad de dichas transacciones realizadas con Richard Aníbal Zambrano Almendariz, declarado como persona natural con actividades supuestas y transacciones inexistentes mediante Resolución No. DZ8-GPNRASC19-0000053-M. cuya actividad económica principal es: *ª venta al por mayor y menor de materiales, piezas y accesorios de construcción cuyo RUC se encontraba suspendido por contribuyente fantasma; y que dicho proveedor no contaba ni con el personal, ni con los activos, ni con un domicilio tributario acorde a las actividades económicas registradas...º* . Por lo tanto, para que sea deducible debe tener una secuencia formal-material, que permita verificar la existencia de hechos y elementos suficientes que corroboren que efectivamente se realizó la prestación del servicio. Por tanto, fue errada la interpretación del Tribunal A Quo en aceptar actividades económicas catalogadas como inexistentes que no justifican las relaciones económicas que efectivamente existan, conforme lo establece la norma. Pide se case la sentencia y se emita una ratificando la actuación del SRI.

4.2. Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La compañía actora dando contestación al recurso de casación admitido, señala que en el presente caso, la recurrente en su criterio, en la sentencia se configura la errónea interpretación del segundo inciso del artículo 17 del Código Tributario alegada y prevé que, para la calificación del hecho generador de un tributo, cuando se delimite atendiendo conceptos económicos, se deberá tomar en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan, con

independencia de la forma jurídica que se utilice, se ha ocasionado al momento de analizar la verdadera esencia económica de las transacciones realizadas por mi representada con proveedores catalogados por la administración tributaria como ªfantasmasº, al considerar aquellas transacciones como gastos deducibles. Ante lo cual manifiesta que, la recurrente primero cita textualmente el considerando 7.4) hasta el apartado 7.4.6) de la sentencia recurrida, en el cual, el Tribunal a quo procedió a resolver el primer objeto de controversia relacionado a ªverificar la realidad de las transacciones que han sido calificadas por la administración como sin sustancia económicaº, en donde se pronunció respecto a las glosas: 1) ªcostos y gastos no soportados con comprobantes de venta y medios de pago (total o parcial)º por el valor de USD 116.678,39, del casillero 724 ± Otros Gastos, y del casillero 7016 ± Compras Netas Locales de Materia Prima; y, 2) ªsoportes de los pagos realizados a los proveedores considerados por la administración tributaria como inexistentesº por el valor de USD 290.182,83. Sin embargo, más adelante en su recurso de casación, la recurrente confunde su acusación al momento de manifestar que, si el tribunal a quo hubiera considerado lo previsto en el inciso segundo del artículo 17 del Código Tributario, hubiera podido determinar que las transacciones realizadas con proveedores catalogados como ªfantasmasº no podían ser gastos deducibles de impuesto a la renta, entendiéndose como si se refiriera a una falta de aplicación de la norma y no errónea interpretación como fue alegado inicialmente en su recurso. La recurrente al señalar tal alegación, cofunde y mezcla el error de interpretación con el de falta de aplicación del artículo 17 inciso segundo del Código Tributario, toda vez que inicialmente alegó el vicio de errónea interpretación, y posteriormente, manifestó que si el tribunal a quo hubiera considerado lo previsto en la referida norma, hubiera resuelto de una forma diferente a como lo hizo en la sentencia, entendiéndose con ello que se refiere a que el tribunal debió aplicar la norma alegada como infringida, lo cual corresponde al vicio de falta de aplicación, y no errónea interpretación. Aquello resulta que sea contradictorio e improcedente la determinación del vicio que alega la recurrente que se ha infringido en la sentencia de instancia, puesto que, tal como ha señalado la Corte Nacional de Justicia en reiterados fallos, los vicios contemplados en la causal quinta del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) son excluyentes y no pueden ser analizados como si se tratara de una infracción simultánea, siendo completamente improcedente el recurso de casación que alega de forma simultánea ambos vicios para una misma infracción. Cita el Recurso No. 551-2011 emitido por la Sala Especializada de lo

Contencioso Tributario de la Corte Nacional con fecha 25 de febrero de 2014.

4.2.1. A su contestación adiciona que, de la revisión de los considerandos 7.4.5) y 7.4.6) de la sentencia, en donde el Tribunal a quo resolvió sobre las glosas puestas en controversia, el Tribunal de instancia en ningún momento consideró para su análisis el inciso segundo del artículo 17 del Código Tributario, dado que, de la mera lectura de estos apartados de la sentencia, ni si quiera se hace mención a la norma alegada por la recurrente como erróneamente interpretada, por lo cual, es completamente improcedente el recurso de casación planteado por el Servicio de Rentas Internas, dado que alega una norma como erróneamente interpretada, cuando aquella ni si quiera ha sido tomada en cuenta por el Tribunal de instancia para su análisis del primer objeto de controversia, tal cual se puede apreciar de los considerandos mencionados. Si bien aquella norma (art. 17 del Código Tributario) es mencionada en el considerando 7.4.4) de la sentencia, en aquel apartado el Tribunal a quo solamente hacía mención a lo alegado por la parte demandada en su contestación a la demanda, la cual manifestaba que la glosa relacionada a la inexistencia de esencia económica de las transacciones realizadas con proveedores catalogados como ªfantasmasº fue producto de la aplicación de normas tributarias por parte del Servicio de Rentas Internas en etapa administrativa, y que entre aquellas normas, meramente se menciona el art. 17 del Código Tributario. A pesar de lo anterior, en el escrito de aclaración del recurso de casación, presentado en fecha 27 de junio de 2023, la recurrente pretende confundir a esta sala alegando que el artículo 17 inciso segundo fue interpretado de forma errónea por el Tribunal en el punto 7.4.4). Advierte que, en dicho apartado el Tribunal a quo solamente hizo mención a lo manifestado por la propia autoridad demanda en su contestación a la demanda, sin realizar aún análisis alguno respecto a las glosas puestas en controversia por transacciones realizadas con proveedores catalogados como ªfantasmasº y/o ªinexistentesº, siendo recién en los aparatados 7.4.5) y 7.4.6) en donde el Tribunal se pronuncia y procede a analizar y resolver respecto a la deducibilidad de esos gastos, lo cual fue resuelto a favor de mi representada, por considerar que se demostró la esencia económica de las referidas transacciones, de conformidad con la normativa tributaria. Por lo tanto, tal como se ha manifestado en párrafos precedentes, es completamente IMPROCEDENTE el vicio alegado por el Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación, esto es, errónea interpretación del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario, por cuanto aquella norma NO FUE APLICADA por el Tribunal a

quo en su análisis para resolver el objeto de controversia, tal cual se desprende de los considerandos 7.4.5) y 7.4.6), en donde se analizó y se resolvió la controversia de las glosas ahora objeto de casación. Al no haberse si quiera subsumido el artículo 17 inciso segundo por parte del Tribunal a quo a la situación fáctica puesta en análisis para resolver el primer punto de controversia en la parte motivacional de la sentencia de instancia, no cabría el vicio de errónea interpretación alegado por el Servicio de Rentas Internas en su recurso de casación, por no cumplirse con este presupuesto para que se configure este tipo de vicio *in iudicando*, siendo improcedente el recurso interpuesto y, por tanto, debiéndose rechazar el mismo, y a su vez, resolver no casar la sentencia recurrida. Sin perjuicio de lo manifestado en párrafos precedentes, es importante precisar la controversia surgida en instancia, los hechos probados por las partes y que han sido aceptados por el tribunal a quo en relación a la controversia, el análisis efectuado para resolver el punto controvertido, y su resolución final en relación a aquel punto; lo cuales son detallados en su escrito de contestación y a partir de lo que afirma que claramente se puede notar que la recurrente evita mencionar los demás documentos analizados por el tribunal, que fueron detallados en el referido considerando 7.4.5), los cuales permitieron al tribunal determinar que los mismos sustentan fehacientemente la esencia económica de las compras realizadas al proveedor objetado, así como la trazabilidad de la exportación de las mercancías adquiridas, justificando parcialmente la glosa por la cantidad de USD 85.532,98. Lo determinado por el Tribunal en el punto 7.4.5) de la sentencia, esto es, que las compras realizadas por mi representada con el proveedor objetado cumplen con esencia económica y la trazabilidad de la exportación de las mercancías, es una conclusión establecida por el mismo, y por tanto, un hecho aceptado por las partes; siendo improcedente la intensión de la casacionista en su recurso al pretender que se analice nuevamente un hecho que se entiende aceptado por las partes, al haber concluido el Tribunal que mi representada había demostrado la esencia económica y trazabilidad de las transacciones objetadas, evidenciándose la mala técnica casacional realizada por el Servicio de Rentas Internas, debiéndose rechazar su recurso. Reitera otros argumentos aquí ya establecidos como el hecho de que el tribunal a quo no tomó en consideración al art. 17 del Código Tributario para el análisis de la glosa en referencia, netamente analizó las pruebas aportadas y lo previsto en la Resolución No. 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia, que fue señalada en el considerando 7.4.1) como se mencionó previamente; razón por la cual, no es posible que se haya interpretado erróneamente el artículo en mención, dado que ni si quiera fue tomado en cuenta

por el tribunal para el análisis de la glosa en referencia y aporta argumentos por los cuales estos gastos son deducibles y expresa que pese a que el Tribunal a quo fue claro en sus consideraciones, motivando cada una de ellas en su sentencia, respecto a la glosa ªSOPORTES DE LOS PAGOS REALIZADOS A LOS PROVEEDORES CONSIDERADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO INEXISTENTESº por USD 290.182,83, el Servicio de Rentas Internas menciona en el escrito de aclaración del recurso de casación que, en el considerando 7.4.6), el tribunal interpretó erróneamente el segundo inciso del art. 17 del Código Tributario, de cuya análisis con el cual sustenta la causal. En observación de lo anterior, el Servicio de Rentas Internas manifiesta en su recurso de casación que la documentación analizada por el Tribunal a quo en su sentencia, no justificaría la existencia de la esencia económica y veracidad de las transacciones objetadas, por cuanto las mismas fueron realizadas con una persona natural catalogada como ªfantasmaº o ªsupuestaº, siendo a su criterio dichas transacciones inexistentes, interpretándose erróneamente a su consideración el contenido del artículo 17 inciso segundo del Código Tributario, el cual establece que, para la calificación del hecho generador de un tributo, cuando se delimite criterios económicos, se deben tomar en cuenta las relaciones que efectivamente existan. Todo lo expuesto anteriormente, al haber sido determinado por el Tribunal a quo en su sentencia como hecho probado que se demostró con las pruebas actuadas la existencia real de las transacciones realizadas por la compañía DAVMERCORP S.A. con el proveedor ZAMBRANO ALMENDARIZ RICHARD ANÍBAL en el periodo 2015, el mismo se da aceptado por ambas partes, de conformidad con la causal de violación directa invocada por el Servicio de Rentas Internas en su recurso, siendo improcedente el análisis de los hechos que pretende la recurrente que se realice, al afirmar en su recurso que las pruebas practicadas en instancia no justificaron la existencia real de aquellas transacciones objetadas, demostrando la recurrente la mala técnica casacional realizada, lo cual provocaría que sea rechazado su recurso de casación. Finalmente presenta argumentos por el proveedor del cual se cuestiona las transacciones y establece que con base en lo anterior, siendo completamente improcedente el vicio acusado por la recurrente en su recurso de casación, debiéndose rechazar el mismo, y por tanto, resolver no casar la sentencia de instancia emitida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil en el presente proceso y que en vista de lo esgrimido dentro del presente escrito, no queda duda que la Administración Tributaria ha buscado utilizar este recurso tan extraordinario y especial, como una instancia

más, reproduciendo sin más, la controversia ya resuelta en sentencia emitida y debidamente notificada el 20 de mayo de 2022.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación, interpuesto por la parte **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, **errónea interpretación** del inciso segundo del artículo 17 del Código Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

> ª ***Art. 268.- Casos.*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼)* ***5.*** *Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º*

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

6.1.2. El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 (¼) sobre la **errónea interpretación** ª *Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido*

mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)º

6.2. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Código Tributario

> *ª **Art. 17.-Calificación del hecho generador.-** (¼) Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.º*

6.3. ANALISIS DEL CASO SUBJUDICE.- Revisados los extensos escritos (de casación, aclaración y su contestación), respecto del vicio de errónea interpretación del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario, se contrae al análisis del vicio que tiene que ver con dos glosas: 1) Costos y Gastos no soportados con comprobantes de venta y medios de pago (total o parcial) y 2) Soportes de los pagos realizados a los proveedores considerados por la Administración Tributaria como inexistentes; en ese sentido, el análisis respecto de interpretación de la norma para verificar la sustancia económica que constituye el punto central de la discusión, se considera:

6.3.1. Teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos establecidos por los jueces de instancia, como probados y que no pueden ser alterados en el presente recurso, consta como tales:

6.3.2. De la primera glosa: ª Costos y Gastos no soportados con comprobantes de venta y medios de pago (total o parcial); Casilleros 724-Otros Gastos y 7016-Compras Netas Locales de Materia Primaº, se tiene: 1) Las adquisiciones observadas por el SRI, se han justificado con el contenido del informe pericial y los documentos de soporte sobre los que se elaboró, 2) Las transacciones se encuentran PARCIALMENTE soportadas en comprobantes de ventas válidos y cumplen con la bancarización respectiva conforme se evidencia de la documentación detallada en el informe pericial, por un monto **de USD$ 85.532,98, ratifica y confirma USD $ 31.145,00**.

6.3.3. A partir de que el Tribunal para la construcción de sus elementos de convicción, acoge el informe pericial y detalla los documentos ahí considerados para su sustento (como comprobantes de venta y de retención asociadas a las operaciones sujetas a análisis, el ciclo contable de las operaciones, asientos de diario y comprobantes de egreso, reportes contables internos ª estados de cuentaº, entre otros), concluye *que: ª el ingreso de mercancía a la compañía actora, su clasificación y conteo, respecto a valores que se pueden conciliar como en efecto se denota del informe pericial actuado como prueba por la parte actora, que expone en detalle los montos consignados en la facturas de compra al proveedor objetado por la Administración Tributaria, por las adquisiciones de camarón efectuadas al señor RICHARD ANÍBAL ZAMBRANO ALMENDARIZ, así como de los documentos de exportación como conocimientos de embarque por órdenes de producción identificadas claramente, declaraciones aduaneras por exportaciones de esas mismas ordenes, factura de exportación, que en todo su conjunto, conforme puede verificarse en el informe pericial que obra en las piezas procesales de fojas 571 a 620, sustentan fehacientemente, la esencia económica de las compras realizadas al proveedor objetado, tanto como la trazabilidad de la exportación de esas mercancías adquiridas al proveedor señalado, y consecuentemente, justifican de manera parcial la glosa levantada por este concepto.º* (El resaltado nos corresponde).

6.3.4. Ello significa que, el Tribunal de instancia acoge el informe pericial y detalla los documentos ahí considerados para llegar a una conclusión, que no es otra que el reconocimiento como gastos deducibles discutidos en esta glosa que le permite desvanecer un

monto **de USD$ 85.532,98,** y confirmar la diferencia, lo cual es el producto del ejercicio exclusivo de valoración probatoria propia del juez de instancia, y que por el caso invocado (5) no puede ser cuestionado en sede casacional, en ese sentido, aun cuando la norma no ha sido literalmente invocada, al declarar que parcialmente se encuentran soportadas y las compras realizadas al proveedor Richard Aníbal Zambrano Almendariz tienen sustancia económica, es claro que se ha observado el presupuesto normativo contenido en el art. 17.2 del Código Tributario y se ha comprobado la secuencia formal material (liquidación de compras de camarón, guías de remisión que justifican el ingreso de la mercadería, etc. ª conforme se detalla en el informe pericial), todo lo cual da como resultado que la denuncia efectuada por el recurrente sobre esta glosa no tiene sustento, por lo que se lo rechaza.

6.4. Sobre la segunda glosa: ª Soportes de los pagos realizados a los proveedores considerados por la Administración Tributaria como inexistentesº, los Jueces tiene como verdad procesal que: **1)** Con el informe pericial se ha demostrado que los pagos anticipados a la fecha de recepción del comprobante de venta (factura comercial) fueron regularizados mediante un asiento contable de conciliación, que se ha verificado como soportado en el reporte de cuenta del proveedor como se observa en el cuadro No. 15 del informe pericial (fs. 620 de los autos) en que constan todos los pagos efectuados por DAVMERCORP S.A., con la respectiva bancarización reflejados en los medios de pagos y estados de cuentas bancarios, todo ello en referencia a las facturas 001-001-0000000763, 001-001-0000000768, 001-001-0000000786 y 001-001-0000000781; **2)** Respecto al detalle de la información presentada por la administración tributaria en relación a las transacciones realizadas con el proveedor ZAMBRANO ALMENDARIZ RICHARD ANÍBAL aparece que fue declarado como persona natural con actividades supuestas o inexistentes en el año 2019, es decir de manera posterior al periodo fiscal analizado.

6.4.1. El Tribunal de instancia en la sentencia, tiene por aceptado y dado por cierto el informe pericial y los documentos de la contabilidad que lo avalan, lo que le ha servido en la formación del elemento de convicción y no del ejercicio intelectivo sobre la norma de derecho denunciada por erróneamente interpretada, pues afirma que esa prueba por la que considera justificada de manera completa y por tanto los valores glosados deben ser considerados como gastos deducibles, efectivamente afirma: ª *en este proceso se ha*

*demostrado que el contribuyente DAVMERCORP S.A. justificó las transacciones objetadas en sede administrativa, cumpliéndose con los lineamientos de la Resolución No. 07-2016 del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, por lo que se consideran estos gastos como deducibles, al tenor de lo señalado en el artículo 10 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno*º. Además, el Tribunal hace alusión a la deficiente defensa técnica por parte del ente de control tributario pues afirma que, nunca justificó la decisión de la autoridad tributaria para desconocer la realidad de las adquisiciones, pues en la práctica de sus pruebas anunciadas, prescindió de practicar la mayoría de ellas, incumpliendo el segundo inciso del art. 311 del COGEP. (subrayado es de esta Sala).

6.4.2. Contrario a lo afirmado en el recurso de casación por el Director Zonal 9 del SRI, los jueces de instancia al señalar que *ª con la prueba actuada se demostró la existencia real de las transacciones por las cuales se proveyó del camarón al actor POR PARTE DE DICHO PROVEEDOR y que fue objeto de exportación, esto último que la administración no niega que así ocurrió*º no incurrieron en un error de interpretación del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario, toda vez que, justamente atendiendo su sentido, es lo que le ha permitido afirmar que han sido justificadas las diferencias por este rubro.

6.4.3. Es necesario dejar sentado que la intención del SRI con su recurso de casación es que esta Sala de Casación, desconozca la realidad procesal que ha quedado evidenciada, pues afirma que: ª *no es posible que dichas transacciones se hayan podido llevar a cabo con el proveedor Richard Aníbal Zambrano Almendariz, toda vez que no se puede acreditar el hecho la trazabilidad de la materialidad de dichas transacciones y tampoco se puede acreditar el hecho económico y opera la trazabilidad y deducibilidad de las adquisiciones, ¼, declarado como persona natural con actividades supuestas y transacciones inexistentes mediante Resolución No. DZ8-GPNRRASC19-0000053-M)º ;* consideración con la que afirma es errada la interpretación del Tribunal A-quo al aceptar actividades económicas catalogadas como inexistentes que no justifica la relación económica que efectivamente existe, lo cual en este caso fáctico (conforme ha quedado expuesto), no constituye un error en la subsunción del derecho en los hechos del caso invocado, sino resalta la inconformidad del SRI con la decisión adoptada por ser contraria a sus intereses, lo cual constituye el uso abusivo del mecanismo extraordinario previsto en la ley para la revisión de las sentencias; ello queda

evidenciado si se considera que el proveedor Richard Zambrano Almendariz fue declarado como persona natural con actividades supuestas e inexistentes en el año 2019, es decir de manera posterior al periodo fiscal analizado (hecho probado).

6.4.4. Finalmente, una vez revisado el ejercicio hermenéutico del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario objeto de casación, efectuado por el Tribunal de instancia bajo las circunstancias particulares en los conceptos glosados esta Sala Especializada considera que, la sentencia hace especial consideración al precedente jurisprudencial obligatorio constante en la Resolución No. 07-2016, del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, a fin de verificar a más del cumplimiento de requisitos formales, la secuencia formal y material con los cuales se establezca su efectivo desembolso (existencia de sustancia económica).

6.4.5. Por las razones expuestas se rechaza el recurso de casación propuesto al amparo del caso 5 del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el cantón Guayaquil, Provincia del Guayas el 20 de mayo del 2022 en el proceso No.09501-2021-00085.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de Fácil compresión

No se configura el vicio propuesto por errónea interpretación del inciso segundo del art. 17 del Código Tributario, que permite analizar la sustancia económica de las transacciones, toda vez que la sentencia ha sido emitida atendiendo a los hechos declarados como probados, sin que sea necesario acudir a la calificación del hecho generador atendiendo a la verdadera esencia económica, pues lo resuelto deviene en la consideración de los hechos fácticos probados y no de un error en la norma de derecho aplicada.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL (E)

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

240021291-DFE

Juicio No. 01501-2021-00017

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 15h38.

VISTOS: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por Dr. Diego Patricio Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Dr. Juan Francisco Martínez, quien reemplaza a la Dra. Gilda Rosana Morales y Dr. Gustavo Adolfo Durango Vela, Juez Nacional Encargado y ponente, dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No.01501-2021-00017.

1.- Antecedentes procesales

1.1. El Abg. Francisco Agustin Gottifredi Neira, acreditando su calidad de procurador judicial del señor Fabián Homero Martínez Romero, representante legal de la compañía OMEGATECH CIA. LTDA., interpuso demanda en contra de la Resolución N° SENAE-DNJ-2020-0176-RE, emitida el 8 de diciembre de 2020 por la Directora Nacional Jurídica Aduanera del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE) por la cual declaró sin lugar el reclamo administrativo N° 190-2017, ratificado la validez de la Rectificación de Tributos N° JRP3-2016-0540-D001.

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, estableció como objeto de la controversia los siguientes puntos: *ª a. Determinar si la Resolución Impugnada N° SENAE-DNJ-2020-0176-RE y la Rectificación de Tributos N° JRP3-2016-0540-D001, se encuentran debidamente motivadas, siempre que la motivación de esta ultima haya sido cuestionada en el reclamo; b. Determinar si la Administración Aduanera ha vulnerado el derecho a la publicidad y la contradicción de la compañía accionante; c. Verificar si en el presente caso se ha vulnerado el Art. 17 de la Decisión 778 de la CAN, en virtud de no haber mantenido informado sobre las actuaciones de la*

JUDICIAL Firmado por GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA C=EC L=QUITO CI 1703594588
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215
FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=AMBATO CI 0501385058

*Administracioń Aduanera; d) Dilucidar si la Administracioń Aduanera ha incurrido en falta de analisis de los descargos presentados ante el Informe de Resultados Preliminares; e) Verificar si se ha vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa de la compañía accionante, en virtud de no haber efectuado las diligencias probatorias solicitadas; f) Determinar si en el presente caso se ha invertido en forma ilegal la carga de la prueba; g) Determinar si se ha producido la nulidad de las notificaciones realizadas; h) Verificar si en el presente caso se ha producido el silencio administrativo*º .

1.3. Mediante sentencia dictada el 20 de abril del 2022, las 16h35, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, se resolvió: ª *declarar con lugar la acción de impugnación deducida por el Abg. FRANCISO AGUSTIN GOTTIFREDI NEIRA, como Procurador Judicial del señor FABIAN HOMERO MARTINEZ ROMERO, representante legal de la compañía OMEGATECH CIA. LTDA., en contra de la Directora Nacional Jurídica Aduanera del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, como consecuencia de lo cual se declara la invalidez legal Resolución Impugnada N° SENAE-DNJ-2020-0176-RE, emitida por dicha autoridad el 8 de diciembre de 2020, asi´como de la Rectificación de Tributos N° JRP3-2016-0540- D001*º .

1.4. La abogada Jéssica Fernanda Méndez Campoverde, en calidad de procuradora judicial del Director Nacional Jurídico del SENAE, interpuso recurso de casación (fs. 211 a 214), con fundamento en el caso **quinto** del art. 268 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP en lo posterior), el cual fue calificado de oportuno por dicho Tribunal de instancia en auto de 31 de mayo del 2022, a las 16h36 y remitió el proceso a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 20 de junio del 2023, las 14h18, dictado por el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita, Conjuez de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por la parte **demandada**, por el caso **quinto** del art. 268 del COGEP, esto es, **errónea interpretación** del artículo 104 del Código Tributario.

2.- Competencia

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

2.2. En virtud del sorteo de la causa realizado el 3 de octubre del 2023, a las 11h47, se radicó la competencia en la Sala integrada por los doctores Rosana Morales Ordóñez, José Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Durango Vela (Juez Nacional Encargado y Ponente). Mediante Resolución Nro. 003-2021 de 26 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los Doctores José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, con Resolución Nro. 008-20221, 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 del 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los Doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua. Mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la Doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia llama al Doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la Doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito 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.

2.3. En virtud del sorteo de 1 de julio de 2024, 14h00, mediante oficio No. 1040-SG-CNJ-MMV-2024 de 1 de julio de 2024, suscrito por el doctor José Suing Nagua quien al haber sido designado Presidente (E) de la Corte Nacional de Justicia, llama a asumir el despacho como Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario al doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, con los mismos deberes y atribuciones al titular.

2.4. Igualmente mediante acta de sorteo de 19 de agosto de 2024, suscrito por el doctor José

Suing Nagua Presidente de la Corte Nacional de Justicia, se designa al Conjuez Dr. Juan Francisco Martínez, para que reemplace a la Dra. Gilda Morales Ordoñez, por licencia temporal otorgada.

3.- Validez procesal

3.1. De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día viernes 23 de agosto del 2024, a las 10h00.

4.- Fundamentación del recurso de casación

4.1. La abogada Jéssica Fernanda Méndez Campoverde, en calidad de procuradora judicial del Director Nacional del SENAE, en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo, sostiene que en la sentencia se ha incurrido en el caso 5 del art. 268 COGEP con los siguientes argumentos: **i)** Que solo ante la ausencia del pronunciamiento en el tiempo establecido por la ley, se podría configurar el silencio administrativo positivo pues, el art. 124 del COPCI dice que ª Los reclamos que se presentaren se sustanciarán y resolverán de acuerdo al procedimiento establecido en el Código Tributario, dentro del plazo de sesenta días contados desde que el reclamante hubiere presentado, dicho reclamoº. **ii)** Que el alcance correcto de la norma es que la interpretación de la aceptación tácita por falta de resolución de la autoridad administrativa dentro del plazo establecido en la ley, se supedita a la realidad del sistema procesal, lo que nos lleva a que en la contabilización de plazos para la verificación de la aceptación tácita se tome como punto de partida en los casos en los que corresponda la reanudación de plazos en un proceso administrativo, el acto administrativo a través del que la autoridad administrativa retrotrae la causa al momento en el que se generó la nulidad declarada por los Jueces, y no como erradamente interpreta el Tribuna A quo, para quienes dicha contabilización en la reanudación de plazos se sujeta o la ejecutoria de la sentencia dictada dentro de la causa. **iv)** Que para el Tribunal de instancia, el SENAE no habría resuelto el reclamo administrativo en el término establecido en el art. 124 del COPCI pues a su criterio la contabilización de plazos para que opere la aceptación tácita dispuesta en el art.

104 del Código Tributario, debía realizase desde la fecha de ejecutoria de la sentencia emitida por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador (04 de junio de 2020), pero por la suspensión de plazos en la sustanciación de los procesos en materia aduanera (Resoluciones SENAE-SENA-2020-0016-RE y sus reformas), tal suspensión de plazos por efectos de la pandemia regía hasta el 15 de junio de 2020, indicando que [a] el plazo para resolver el reclamo quedaría rehabilitado desde el día siguiente a esta fecha, esto es, desde el 16 de junio de 2020, fecha a partir de la cual deben contarse los veinte y cuatro días que quedaron pendientes para completar los sesenta días a los que se refería el art. 124 del COPCI, plazo que por lo mismo ha fenecido el 17 de julio de 2020. **v)** Que cuando se interpone un recurso de casación, el Tribunal de origen ordena que se remita el expediente del proceso judicial (el que incluye el expediente administrativo antecedente de la impugnación) a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, y cuando la Corte Nacional resuelve inadmitir el recurso o resolver el recurso de casación (casando o no la sentencia) es que se ordena la devolución del expediente al Tribunal de origen, pero aquella actividad no tiene un término establecido para ser cumplida; es decir, el cumplimiento de aquella acción puede realizarse en un tiempo indeterminado, luego hay que considerar que una vez entregado el expediente por parte de la Corte Nacional al Tribunal de origen, es el propio Tribunal quien para la entrega del expediente administrativo original suele disponer se realice el desglose del mismo, lo que implica el cumplimiento de una serie de actividades adicionales como: obtener una certificación digital del expediente administrativo, ingresar los escritos pertinentes al Tribunal para que se ordene el desglose, ubicar el expediente en el archivo y por último efectuar el desglose ordenado; circunstancias que bajo ningún punto de vista son atribuibles a la administración aduanera, por lo que mal podría considerarse dichos tiempos en la contabilización de la rehabilitación de plazos para la continuidad del proceso administrativo como lo es el reclamo administrativo. Siendo imperativo que la autoridad administrativa avoque conocimiento de la decisión ejecutoriada y disponga la continuidad en la sustanciación del proceso, pero ello lógicamente siempre y cuando cuente con el expediente original del proceso, que permita la continuidad del mismo. Respecto de la **incidencia o trascendencia del vicio** en la decisión de la causa indica el casacionista que, el Tribunal de instancia de Cuenca incurrió en una evidente **errónea interpretación** del art. 104 del Código Orgánico Tributario, ya que el SENAE SÍ resolvió el Reclamo Administrativo Nro. 190-2017 dentro del plazo establecido en la norma, pues no

existió falta de resolución por parte de la autoridad aduanera, lo que implica que no existió aceptación tácita respecto de la legalidad y validez de la Rectificación de Tributos Nro. JRP3-2016-0540-D001, siendo este error trascendente en la decisión tomada en el fallo, ya que de lo contrario los señores Jueces hubieran colegido que si resolvió dentro del plazo establecido en el Art. 124 del COPCI (60 días). Sobre la demostración de que la infracción **ha sido determinante en la parte dispositiva de la sentencia,** dice que: i) la errónea interpretación del art. 104 del Código Orgánico Tributario, resulta determinante en la parte dispositiva de la sentencia, toda vez que, el Tribunal ha considerado e interpretado que para la contabilización de plazos en la reanudación del reclamo administrativo se debía considerar como fecha de partida la fecha en la que se ejecutorió el fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

4.2 Contestación al recurso de casación por la parte actora.- La contestación la realiza la parte actora bajo los siguientes fundamentos: **i)** Que el recurso establece que se habría interpretado erróneamente el art. 104 del CT, sin embargo, en todo su texto, no se ha establecido cual fue precisamente la interpretación errónea, sino el recurso se ha limitado a señalar que para efectos de cómputo de los plazos y términos, en un eventual caso de silencio administrativo, se debe considerar la realidad procesal y no el tenor literal de la norma. **ii)** Que el Art. 104 del Código Orgánico Tributario, no establece la forma de cómputo de plazos y términos sino se remite a normas supletorias. **iii)** Que dicha norma regula los efectos del silencio administrativo, esto es la aceptación tácita de una reclamación. De esta forma, podemos observar que el recurso de casación no alcanza a la norma cuya errónea interpretación se acusa, sino se encuentra ligada al art. 124 del COPCI vigente a la fecha de los hechos materia de Litis, el cual mencionaba: *ª Los reclamos que se presentaren se sustanciarán y resolverán de acuerdo al procedimiento establecido en el Código Tributario, dentro del plazo de sesenta días contados desde que el reclamante hubiere presentado dicho reclamo.*º Si el SENAE consideraba que los 60 días contemplados en dicha norma, no eran 60 días, sino eran más, se debía en todo caso, acusar un vicio en dicha disposición, más no en la que establece los efectos del incumplimiento de la norma. **iv)** Que no existe indicación de cuál es la errónea interpretación del art. 104 Código Orgánico Tributario, que se habría producido en la sentencia a decir del recurrente. **v)** Que el vicio planteado alcanza al art. 124

del COPCI, norma que no es materia del recurso, por lo cual la fundamentación de la casación es incorrecta. **vi)** Que el recurso arguye que los términos y plazos, que como se resaltó alcanzan en verdad al art. 124 del COPCI, no debían computarse desde que la sentencia predecesora se encontraba en firme, ordenando se continúe con la tramitación de un reclamo administrativo, sino debían computarse una vez que se haya hecho el desglose del expediente original que constaba incorporado en la causa y una vez que el SENAE decida avocar conocimiento del mismo (lo cual fue alegado incluso en la contestación a la demanda). **vii)** Que la causal planteada no puede revisar los hechos probados, esto es, las fechas en que se suscitaron los diversos actos del SENAE, ni tampoco añadir nuevos actos, (fechas de desgloses, remisiones de expedientes, etc.,) que de hecho, son irrelevantes frente a la literalidad de las normas aplicables al caso. **viii)** Que el recurso planteado, estima que de haberse considerado una correcta interpretación, se hubiese concluido que el reclamo fue resuelto dentro del término legal, alejándose de los hechos probados y de la norma que se estima infringida, pues ella no define los términos y plazos a cumplir. Se observa nuevamente que el SENAE atacó en su recurso, la norma ateniente a los efectos del silencio administrativo, más no a la norma que define las condiciones de su producción, siendo irrelevante al caso que nos ocupa, pues si no se discute la norma que describe los plazos y términos para que opere el silencio administrativo ni los hechos probados, en definitiva no se discute la producción del silencio, y con ello, el planteamiento se torna irrelevante.

5.- Problema Jurídico

5.1. Determinar si conforme el recurso de casación interpuesto por la entidad demandada, la sentencia de instancia incurre en el caso **quinto** del art. 268 del COGEP por **errónea interpretación** del artículo 104 del Código Tributario (aceptación tácita).

6.- Análisis del Tribunal de Casación

6.1. El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del art. 268 del COGEP que dispone:

> [a] ***Art. 268.- Casos.*** *El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼)****5.***

Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º

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

6.2. Precedentes doctrinarios.- El autor Luis Armando Tolosa Villabona, sostiene en su obra: Teoría y Técnica de la Casación, 2008, Bogotá-Colombia, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. pág. 359, 361 (¼) sobre la **errónea interpretación**:

ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º (Sentencia de 6 de Julio del 2021. Juicio No. 09504-2012-0041)º

6.3. Normas legales aplicables al caso.- Las normas que el recurrente estima infringidas son las siguientes:

Código Tributario

*ª **Art. 104**.- Aceptación tácita.- La falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación tácita de la*

*reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda*º .

6.4. Caso sub judice a resolver.- Para resolver el caso, esta Sala considera:

6.4.1. El objeto de la litis planteado en la audiencia preliminar se encuentra transcrito de íntegramente en el numeral 1.2 de esta sentencia, sin embargo, el Tribunal de instancia en la sentencia únicamente resolvió sobre el siguiente punto: ª¼ h) Verificar si en el presente caso se ha producido el silencio administrativoº.

6.4.2. Es preciso indicar que al interponer un recurso de casación por el caso 5 del art. 268 del COGEP se entiende que las partes procesales y el recurrente en particular, están conformes con los hechos probados y los dados como ciertos por el Tribunal de instancia, en este sentido, esta Sala considera como tales los siguientes: **i)** Que desde la fecha de presentación del reclamo, esto es, desde el 8 de septiembre de 2017 (fs. 23), hasta el 31 de octubre de 2017 fecha en la que, se ha presentado el escrito insistiendo que la diligencia de inspección se realice: ***ª... en las instalaciones industriales de OMEGATECH CIA. LTDA, ubicada en la Av. De las Ameŕicas S/N entre Miguel Velez y Miguel Heredia...º*** (fs. 78 vta.) ± como asi´lo reconoce la procuradora de la autoridad demandada en su contestación a la demanda (fs. 167) ±, han transcurrido treinta y seis diás. **ii)** Que a traveś la sentencia emitida dentro del Proceso N° 01501- 2018-00022, se ha declarado la nulidad de la Resolución N° SENAE-DNJ-2017-0049-RE, y se ha dispuesto que la administración aduanera atienda ***ª... constitucional y legalmente la petición efectuada por el sujeto pasivo y que origino´la violación al derecho a la defensa analizada en esta sentencia, y continuar luego de ello con el tramite que corresponda dentro del reclamo administrativo...º*** (fs. 49). **iii)** Que el plazo para resolver el reclamo se encontraba suspendido a partir del 31 de octubre de 2017 y se rehabilitó a partir del diá siguiente a que la sentencia emitida por este Tribunal alcance firmeza esto es el 4 de junio de 2020 (ejecutoria de la sentencia emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia). **iv)** Que el plazo para resolver el reclamo quedó rehabilitado a partir del 4 de junio de 2020, que sin embargo, en consideración a que la Directora General del SENAE, mediante Resolución N° SENAE-SENAE-2020-0016-RE de 16 de marzo de 2020, y sus posteriores reformas, ordenó la suspensión de los plazos y terminos por efectos de la pandemia, hasta el 15 de junio de 2020, el plazo para resolver el

reclamo quedó rehabilitado desde el diá siguiente a esta fecha, esto es, desde el 16 de junio de 2020, fecha a partir de la cual deben contarse los veinte y cuatro diás que quedaron pendientes para completar los sesenta diás a los que se referiá el Art. 124 del COPCI, plazo que feneció el 17 de julio de 2020. **v)** Que en la especie, el reclamo ha sido resuelto el 8 de diciembre de 2020, es decir, fuera de los sesenta diás que preveiá la norma invocada, incurriendo por lo mismo en silencio administrativo.

6.4.3. Conforme la técnica casacional para que se configure el caso seleccionado por el casacionista principalmente se requiere: 1) que exista una violación directa de las normas sustantivas, al respecto el recurrente refiere como norma infringida el art. 104 del Código Tributario (aceptación tácita) y, 2) que la transgresión haya sido determinante en la parte resolutiva del fallo recurrido en el cual los jueces decidieron declarar la invalidez legal Resolucioń Impugnada N° SENAE-DNJ-2020-0176-RE, emitida el 8 de diciembre de 2020, asi´como de la Rectificacioń de Tributos N° JRP3-2016-0540-D001 por cuanto había operado el silencio administrativo y no obstante, si la resolucioń es enteramente negativa, como ocurre en el presente caso, no surte efecto alguno.

6.4.4. En cuanto al vicio de errónea interpretación se entiende que el recurrente acepta tácitamente que la norma es la aplicable al caso, pero que el juzgador erró al interpretar la norma otorgándole un alcance que ella no lo tiene o transgridiendole el que realmente ostenta.

6.4.5. Para revisar la hermenéutica jurídica usada por el Tribunal de instancia es preciso hacer referencia a su sentencia, específicamente a los párrafos 36 al 38 respecto de la norma declarada como infringida por el recurrente, dice: *ª En nuestra legislación tributaria, el Art. 104 del Coḋigo Tributario regula al silencio administrativo senãlando que* ***ª La falta de resolucioń por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artićulo 132, se considerara´ como aceptacioń taćita de la reclamacioń respectiva, y facultara´ al interesado para el ejercicio de la accioń que corresponda.º*** Con esta transcripción, esta Sala de Casación considera que el Tribunal aplica la norma, y en efecto en la parte dispositiva declara la invalidez del acto administrativo impugnado por cuanto la resolución que atendió el reclamo (acto impugnado) fue expedido cuando ya se había configurado el silencio administrativo, es decir fue emitida y notificada fuera de los 60 días que tenía la autoridad aduanera conforme lo dispone el art. 124 del COPCI, de ahí que, la interpretación hecha por el Tribunal A quo de la

norma denunciada por el casacionista es correcta ya que le ha dado el efecto previsto para la inactividad de la Administración Aduanera.

6.4.6. Si el casacionista no estaba conforme con la forma de contabilizar el plazo para la configuración del silencio administrativo positivo (aceptación tácita), que es el fundamento del recurso de casación, es decir, en cuanto a sí el acto administrativo a través del que la autoridad administrativa retrotrae la causa al momento en el que se generó la nulidad declarada por los Jueces (confirmada en casación), marca el reinicio de los días que contaba la administración para resolver el reclamo, o si como interpretó el Tribunal A quo, la reanudación de plazos se sujeta a la ejecutoria de la sentencia dictada dentro de la causa en el recurso de casación, el casacionista debía reconsiderar el planteamiento de su recurso de casación bajo un caso distinto del 5 que como ya se ha indicado tiene como limitante la modificación de los hechos dados por ciertos por el Tribunal y esto es que, se configuró el silencio administrativo positivo, considerando para ello las fechas en que se suscitaron los diversos actos del SENAE, por tanto no cabe añadir nueva fechas de desgloses, remisiones de expedientes u otras circunstancias que, resultan intrascendentes en aplicación del art. 124 del COPCI que es la aplicada por el Tribunal de instancia en su sentencia, por tanto irrelevante para el caso, la aplicación correcta o incorrecta del art. 104 del Código Tributario en que se funda del recurso de casación de la entidad aduanera, pues el SENAE considera erróneamente interpretada la norma ateniente a los efectos del silencio administrativo, más no a la norma que define las condiciones de su producción.

Sin más consideraciones que deba hacer esta Sala, se desecha el cargo alegado por el caso 5 del art. 268 del COGEP. Son las deficiencias en la proposición jurídica del recurso las que han decantado la decisión de esta Sala, lo que no significa necesariamente que estemos o no de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal de instancia.

7.- Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, al tenor del artículo 273 del Código Orgánico General de Procesos, la Corte Nacional de Justicia, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, **ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA,** resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en sede en el cantón Cuenca, Provincia del Azuay el 20 de abril del 2022 a las 16h35 en el proceso No.01501-2021-00017.

7.3. Sin costas.

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

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

Resumen de fácil comprensión

El casacionista alega bajo el caso 5 la errónea interpretación del art. 104 del Código Tributario (aceptación tácita), sin embargo, esta Sala observa que de los hechos probados en instancia, el Tribunal realizó una correcta interpretación sobre los efectos del silencio administrativo, por lo que desecha el cargo.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO
CONJUEZ NACIONAL (E)

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL

240021780-DFE

Juicio No. 09501-2021-00505

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 15h38.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio de errónea interpretación del artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, ha considerado que no se ha producido tal vicio, pues la norma reglamentaria dispone la calificación en la Superintendencia de Bancos de las *instituciones no financieras especializadas calificadas*, siendo que en el caso en cuestión, se ha probado que la actora efectuó los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo a una *entidad financiera internacional*; por lo que ha resuelto no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Carla Daniela Castillo Quinto como procuradora fiscal autorizada del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 23 de noviembre del 2022, a las 14h01, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia de Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00505.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la

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

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas Especializadas según le faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 22 de enero de 2024, a las 16h26 (fj. 25 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través de acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado y consecuentemente, la ponencia de la presente causa; asimismo, mediante acta de sorteo de 19 de agosto de 2024, a las 14h30, se encargó al Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordóñez, del 20 al 23 de agosto de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal asignado a esta causa es el conformado por el doctor Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; doctor Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 21 de agosto de 2024, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª 1) DETERMINAR si la compañía MULTIQUIP justifica en legal y debida forma que la exoneración del ISD prevista en el numeral 3 del artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador es la aplicable en los pagos realizados por ésta en favor de CAT CRÉDITO durante el ejercicio fiscal 2017 y 2) ESTABLECER si la Resolución impugnada adolece de falta de motivación y sus consecuencias jurídicas.º*. (fs 180 expediente de

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: ª *declarar CON LUGAR la demanda de impugnación presentada por HECTOR AUGUSTO CATAGUA DELGADO, Gerente General de la compañía MULTIQUIP S.A.; en contra, de la DIRECTORA ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en consecuencia se deja sin efecto la Resolución impugnada No. 109012021RREC337737 y de sus antecedentes, entre los cuales consta la liquidación de pago por Impuesto a la Salida de Divisas del ejercicio fiscal 2017º* . (fs. 184 expediente de instancia). **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 10 de febrero de 2023, 16h16, la procuradora fiscal del Servicio de Rentas Internas, interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por errónea interpretación del artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 22 de febrero de 2023, las 14h30, en los términos de los artículos 266, 269 y 274 del COGEP y dispuso remitir el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto de 19 de octubre del 2023, las 13h14, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de la Sala dispuso que de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, la parte recurrente, dentro del término de cinco días, aclare su recurso, atendiendo a las observaciones que se detallan en los numerales del auto. (fs. 3 vuelta y 4 expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 25 de octubre de 2023, 16h56, la procuradora judicial de la parte recurrente presenta la aclaración solicitada. Finalmente, en auto de 7 de noviembre de 2023, las 12h51, el referido Conjuez de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: ª *6) Por lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 270 del COGEP, SE ADMITE EL RECURSO DE CASACIÓN.º* . (fs. 16 expediente de casación), esto es, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de errónea interpretación del artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, conforme lo ha admitido el referido Conjuez, siendo que en la aclaración del recurso se menciona el caso segundo, por lo que siendo un lapsus calami queda convalidado.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. La casacionista señala que la errónea interpretación de un precepto legal, se da por cuanto la norma aplicada es la correcta, pero su interpretación carece de legalidad procedimental y afecta notoriamente en la sentencia. No existe error en la selección de la norma ni en su aplicación concreta, el problema es del alcance que el juzgador pueda darle a la norma. Se trata más bien, de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata

de regular. (fs. 199 vuelta expediente de instancia). **4.2.-** Afirma que el error de interpretación consta en el numeral 7.8.4.5 de la sentencia impugnada, mismo que cita y transcribe textualmente, para a continuación referirse a los puntos objeto del litigio, las pretensiones de la demanda, la contestación de la misma y las conclusiones del fallo. **4.3.-** Manifiesta que los jueces erróneamente interpretan el alcance del artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, dado que el motivo por el que se estableció la glosa dentro de la Liquidación de Pagos por Diferencia en la Declaración N. 09202006501685422 fue debido a que el contribuyente MULTIQUIP S.A., no desvirtuó el hecho de que CATERPILLAR CREDITO SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MULTIPLEE. N. R. (CAT CRÉDITO) no se encuentra registrada en el listado que consta en la página web de la Superintendencia de Bancos del Ecuador en el periodo fiscal 2017 como entidad no financiera especializada con lo cual se estableció que el contribuyente no cumplió con las condiciones establecidas en el artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas. (fs. 202 expediente de instancia). **4.4.-** Es decir que habiendo explicado explícitamente de lo que trata el acto administrativo y el alcance del artículo 14 del Reglamento el Tribunal A quo evitó recurrir a la correcta interpretación, y de forma errada le dio un giro de 360 grados a la normativa, ya que se puede identificar que CAT CRÉDITO prestó de forma exclusiva servicios financieros y de esa forma ser catalogada como una Institución Financiera Internacional que no necesita ser registrada en la Superintendencia de Bancos del Ecuador. El Tribunal sólo observó la norma para exponerla en la sentencia pero no realizó la correcta interpretación dado que en concordancia con lo que establece el artículo 159 numeral 3 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador señala que también están exonerados los pagos realizados al exterior por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondiente en Ecuador, y en el presente caso no se observa que CAT CRÉDITO sea una institución financiera o que sus actividades estén encaminadas en totalidad a realizar dichas acciones administrativas. **4.5.-** Afirma que el artículo 14 del Reglamento dispone que para los efectos de exoneración prevista en la ley, respecto de los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo, se considerarán como instituciones no financieras especializadas calificadas a aquellas reconocidas como tales por parte de la Superintendencia de Bancos del Ecuador, con ello demuestran que CATERPILLAR CREDITO SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MULTIPLEE.N.R. (CAT CRÉDITO), debió calificarse para obtener la certificación de no financieras o en su caso de financieras, y no como señala el Tribunal A quo que no era necesario que realice el proceso de calificación. No queda a la libre interpretación si una compañía se califica o no como una institución financiera o no financiera por mérito del pensamientos o creencias esgrimidos de ideas, sino que deben registrarse en el país y

cumplir con elementos constitutivos que los dará el ente regulador, esto es, la Superintendencia de Bancos del Ecuador, por lo que la errada interpretación de Tribunal A quo provoca que la sentencia no tenga inherencia legal procesal en el mundo de los fenómenos y deba casarse a favor del Servicio de Rentas Internas. (sic) (fs. 201 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** En tanto que en la ampliación solicitada por el Conjuez de la Sala, el recurrente menciona que la errónea interpretación del artículo radica en que la norma es clara en exponer que se requiere que la compañía CATERPILLAR CRÉDITO, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MÚLTIPLE, ERN sea calificada como institución no financiera para que goce de los efectos de exoneración tributaria, respecto de los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo, sin embargo el Tribunal lejano a la realidad procesal de la norma expone que bastará con que sea una entidad financiera en el exterior sin que haya cabida al registro en el Ecuador ante la Superintendencia de BAncos y Seguros, lo cual claramente no señala la norma. (fs. 8 expediente de casación). **4.7.-** En resumen, la recurrente hace hincapié en que la sentencia que emitieron los Jueces fue distorsionada a la realidad jurídica en el sentido de que para beneficiarse de una exoneración tributaria relacionada con el ISD, el contribuyente debe cumplir requisitos en el país (Ecuador), y estos están regulados por normativas de cumplimiento, en tanto la incidencia de la debida interpretación del artículo 14 del Reglamento es directa en la resolución de la causa, pues es sobre la base de estas circunstancias que se establece la legitimidad de la actuación del Servicio de Rentas Internas en la emisión del acto administrativo, objeto de la impugnación contenciosa tributaria. Porque si el Tribunal *A quo* hubiera señalado correctamente la interpretación real y no errada de este artículo, la administración se hubiese mantenido en el cobro de las obligaciones sobre el ISD causado, generando un perjuicio al Estado. (fs. 8 vuelta y 9 del expediente de casación). **4.8.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, mediante escrito presentado el 4 de diciembre de 2023, 14h40, comparece el abogado Nicolás Maldonado, procurador judicial de la compañía MULTIQUIP, para dar contestación al recurso interpuesto por la recurrente y señala que el Servicio de Rentas Internas interpuso su recurso de casación arguyendo la violación de una norma de derecho sustantivo, pero en realidad, cuestiona la falta de congruencia del fallo, por lo que ha incurrido en un defecto formal insubsanable, el cual, dada la naturaleza formalista y extraordinaria del recurso de casación, impide que los jueces lo corrijan. Por lo tanto, el recurso de casación de la autoridad tributaria debería ser categóricamente rechazado por adolecer de un defecto formal manifiesto. (fs. 19 vuelta expediente de casación). **4.9.-** Adicionalmente, alega que el Servicio de Rentas Internas afirmó que el artículo 14 del Reglamento del ISD fue erróneamente interpretado, porque desde su perspectiva, para que los pagos por financiamiento externo se encuentren exentos de ISD, la institución financiera que los recibe debe estar registrada en la Superintendencia de Bancos como una entidad no financiera especializada. Menciona que el recurrente para formular su improcedente recurso de casación, llevó a cabo una

interpretación restrictiva de las normas tributarias e ignoró, consciente y deliberadamente, el contenido del artículo 159.3 de la LRETE, norma sin la cual no se puede entender el artículo 14 del Reglamento de ISD. (fs. 21 expediente de casación). **4.10.-** También menciona que es evidente que la norma reglamentaria que el SRI considera como infringida, regula solo uno de los dos supuestos en que los pagos por financiamiento externo están exonerados de ISD, pues su ámbito de aplicación alcanza solo al segundo escenario, es decir, a las entidades no financieras especializadas sujetas a controles y la calificación conferida por la Superintendencia de Bancos, más no al primero, que se refiere a las entidades financieras del exterior, respecto de las cuales el Reglamento de ISD no establece restricción alguna ni procedimientos que deban satisfacer en Ecuador para ser reconocidas como tal. Este razonamiento fue adecuadamente detectado y empleado por el TDCT en la sentencia recurrida, pues en el párrafo 7.8.4.4. al analizar el artículo 159.3 de la LRETE, llegó a la conclusión de que Caterpillar Crédito no debía ser registrada ante la Superintendencia de Bancos como una entidad no financiera especializada, pues con la prueba aportada al proceso, se demostró que era una entidad financiera y, por lo tanto, los pagos conferidos en su favor gozaban de una dispensa legal. (fs. 22 expediente de casación). **4.11.-** Finalmente, indican que la autoridad tributaria, lejos de ejercer su derecho de impugnación en apego al ordenamiento jurídico, ha abusado de él y pretende dilatar la ejecución de la sentencia el mayor tiempo posible, aun cuando sabe que su impugnación carece de fundamento. Es falso que el SRI esté obligado a agotar todos los recursos previstos en la ley para acreditar un trabajo prolijo, en realidad, debe examinar el mérito de sus argumentos para hacerlo y no desgastar los escasos y valiosos recursos de los que goza la Función Judicial. El recurso de casación interpuesto no se sostiene porque las razones que lo fundamentan son formal y materialmente equivocadas y no responden a la realidad de lo que dispone el sistema legal tributario ecuatoriano. (fs. 23 expediente de casación).

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la institución recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera: **6.2.- Caso quinto.-** El caso quinto del artículo 268 del

COGEP ocurre *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho sustantivo, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, que hayan sido determinantes en la parte dispositiva de la sentencia o auto.º* . **6.3.-** La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº* .[2] . **6.3.1.-** La norma señalada como infringida es: **a) Artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas.-** *ª Exoneración por pagos al exterior por financiamiento externo.- Para efectos de la exoneración prevista en la ley, respecto de los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo, se considerarán como instituciones no financieras especializadas calificadas a aquellas reconocidas como tales por parte de la Superintendencia de Bancos del Ecuador. La calificación referida anteriormente podrá efectuarse antes del desembolso de la operación de financiamiento o durante el período de amortización y pago de la misma; sin embargo, será aplicable para efectos de la exoneración del impuesto únicamente para aquellos pagos al exterior efectuados a partir de dicha calificación. Esta exoneración es aplicable indistintamente de la fecha de otorgamiento de la operación de financiamiento externo, siempre que al momento del pago se verifique el cumplimiento de las condiciones previstas en la ley, en este reglamento y demás disposiciones aplicables. Para que esta exoneración sea aplicable, el sujeto pasivo que recibió el financiamiento externo deberá realizar el correspondiente registro en el Banco Central del Ecuador y sustentar fehacientemente el ingreso íntegro de los recursos al país a través del sistema financiero nacional, salvo cuando dichos recursos hayan financiado operaciones de comercio exterior de bienes o servicios entre partes no relacionadas por dirección, administración, control o capital. Para efectos de esta exención, el financiamiento externo debe destinarse a actividades productivas, entendiéndose como tales a aquellas relacionadas directamente con la generación de renta gravada. No se aplicará esta exención cuando el crédito sea contratado con un plazo igual o superior a 180 días calendario y el beneficiario del crédito efectúe uno o varios abonos extraordinarios al crédito dentro de los primeros 90 días de la vigencia del mismo, por un monto total igual o superior al 50% del saldo del capital del crédito que se encuentre vigente al momento del abono. En el caso de que el contribuyente realice abonos que excedan el porcentaje establecido, deberá liquidar y pagar el impuesto a la salida de divisas sobre el valor total del crédito más los intereses correspondientes, calculados desde el día siguiente de efectuada la transferencia, envío o traslado al exterior inicial. Cuando la institución financiera o no financiera especializada*

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

calificada que otorga el crédito designe formalmente un agente recaudador para efectuar la cobranza del financiamiento se entenderá que los fondos remesados a éste último se encuentran exentos de ISD. Se entienden incluidos en este artículo a la inversión productiva descrita en las modalidades de inversión vinculadas a operaciones de crédito según lo previsto en la normativa vigente y lo estipulado en el respectivo contrato de inversión. En este caso el sujeto pasivo que recibió el financiamiento externo no deberá sustentar el ingreso de los recursos del financiamiento al país, ni tampoco estará atado a la generación de renta gravada.º . **6.3.2.-** La institución recurrente afirma en su recurso, principalmente, que el Tribunal A quo ha interpretado erradamente el alcance del artículo 14 del Reglamento de Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, pues la norma dispone que para efectos de la exoneración prevista en la ley, respeto de los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo, se considerarán como *instituciones no financieras especializadas calificadas* a aquellas reconocidas como tales por la Superintendencia de Bancos del Ecuador, siendo que CATERPILLAR CRÉDITO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MÚLTIPLE, ERN, debió calificarse para obtener la certificación de institución no financiera especializada y no se encontraba registrada en el listado de la página web de la Superintendencia de Bancos del Ecuador en el periodo fiscal 2017; y sin embargo, el Tribunal A quo afirma que no era necesario que se realice el proceso de calificación. **6.3.3.-** En el numeral 7.8.4 de la sentencia impugnada, los juzgadores de instancia determinan que no es parte de la controversia la validez y legalidad de los créditos externos realizados por la actora, siendo el único punto en controversia determinar si CAT CRÉDITO es o no una institución financiera internacional, pues aquello llevaría a establecer si la actora puede o no acogerse a la exoneración del ISD prevista en el numeral 3 del artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en los pagos realizados durante el ejercicio fiscal 2017. **6.3.4.-** Con este antecedente, la Sala especializada en observancia estricta del yerro alegado con sustento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, esto es, *error in judicando,* inicia el análisis a partir de los hechos probados en instancia, sin que sea pertinente en casación el análisis de pruebas. En tal virtud, y sin que esto implique que la Sala comparta o no el análisis realizado por el Tribunal de instancia, se observa que del fallo impugnado se desprenden los siguientes hechos probados y relevantes para la resolución (considerando 7.8.4.4): **i.** El objeto social de la compañía (se entiende Caterpillar Crédito) es el otorgamiento de créditos de forma habitual y profesional ; **ii.** Caterpillar Crédito es una institución financiera internacional que se dedica al otorgamiento de créditos de forma habitual y profesional; **iii.** Se inscribió en el Sistema del Registro de Prestadores Financieros (SIPRES) el 30 de abril de 2007 y es una sociedad inscrita y residente fiscal en México y activa en el Registro Federal de Contribuyentes y registrada en el Régimen General de la Ley de Personas Morales; **iv.** Presentó sus obligaciones trimestrales como prestador de servicios

financieros; **v.** Por lo tanto, no necesita ser registrada en la Superintendencia de Banco del Ecuador. **6.3.5.-** El artículo 14 del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas determina que para efectos de la exoneración prevista en la ley respecto de los pagos al exterior por concepto de financiamiento externo, se considerarán como instituciones no financieras especializadas calificadas a aquellas reconocidas como tales por parte de la Superintendencia de Bancos del Ecuador; a efectos de la exoneración del impuesto se considerará únicamente aquellos pagos al exterior efectuados a partir de dicha calificación. En tal virtud, se observa que la norma reglamentaria regula los casos de *instituciones financieras no especializadas* y ordena que deben ser calificadas y reconocidas en la Superintendencia de Bancos a efectos de la exoneración del Impuesto a la Salida de Divisas. En el caso, el Tribunal de instancia ha dado por probado que CATERPILLAR CRÉDITO, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, SOCIEDAD FINANCIERA DE OBJETO MÚLTIPLE, ERN, (entidad a la que la actora realizaba los pagos al exterior), es una institución financiera internacional, por lo que al amparo del artículo 159 numeral 3[3] de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador resuelve que los pagos efectuados al exterior están exonerados del pago del ISD y deja sin efecto la resolución impugnada. Por lo que, esta Sala no advierte una errónea interpretación de la norma reglamentaria acusada, pues no corresponde al caso, al haberse probado que CAT CRÉDITO no debía calificarse como una institución no financiera especializada, por lo que el vicio no prospera y se rechaza el caso quinto intentado.

7.- Decisión

3 "*3. También están exonerados los pagos realizados al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en Ecuador, que otorguen financiamiento con un plazo de 360 días calendario o más, vía crédito, depósito, compra-venta de cartera, compra-venta de títulos en el mercado de valores, que sean destinados al financiamiento de vivienda, microcrédito o inversiones productivas. En estos casos, la tasa de interés de dichas operaciones deberá ser inferior a la tasa referencial que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera. En caso de que la tasa de interés del financiamiento supere a la tasa referencial establecida por la Junta no aplica esta exoneración al pago de intereses correspondientes al porcentaje que exceda dicha tasa referencial. Esta exención también será aplicable respecto de transferencias o envíos efectuados a instituciones financieras en el exterior, en atención al cumplimiento de condiciones establecidas por las mismas, exclusivamente para el otorgamiento de sus créditos, siempre y cuando estos pagos no sean destinados a terceras personas o jurisdicciones que no intervengan en la operación crediticia. No podrán acceder a este beneficio aquellas operaciones de financiamiento concedidas, directa o indirectamente por partes relacionadas por dirección, administración, control o capital y que a su vez sean residentes o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, excepto cuando el prestatario sea una institución financiera. La Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera y el Comité de Política Tributaria, en el ámbito de sus competencias, podrán determinar mediante resolución los segmentos, plazos, condiciones y requisitos adicionales para efectos de esta exención.".*

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

RESUELVE:

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 23 de noviembre del 2022, a las 14h01, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el juicio de impugnación No. 09501-2021-00505.

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

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

CONJUEZ NACIONAL (E)

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

FUNCIÓN JUDICIAL

240022523-DFE

Juicio No. 17510-2021-00358

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 23 de agosto del 2024, las 15h42.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que la presente causa no corresponde a una de control posterior, por lo que la autoridad tributaria aduanera ha ejercido su competencia y facultad sancionadora debidamente, en tal virtud resolvió no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada Vanessa Catalina Arguello Negrete, en calidad de procuradora judicial del señor Pablo Antonio Ontaneda Andrade, interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 8 de julio de 2022, las 13h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00358.

1.- Competencia.- 1.1.- La Corte Nacional de Justicia, a través de sus Salas Especializadas, tiene jurisdicción y competencia para conocer y resolver los recursos de casación interpuestos dentro de las distintas causas que se sustancian en todo el territorio ecuatoriano, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador *(léase también CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ)* y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos *(léase también COGEP)*. **1.2.-** El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021[1], conformó sus seis Salas

1 Resolución No. 02-2021 dictada el 05 de febrero de 2021 por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

JUDICIAL O FIRMADO ICAMENTE Firmado por DIEGO PATRICIO GORDILLO CEVALLOS C=EC L=AMBATO CI 0501385058

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

FUNCIÓN JUDICIAL DOCUMENTO FIRMADO ELECTRÓNICAMENTE Firmado por JUAN FRANCISCO MARTINEZ CASTILLO C=EC L=QUITO CI 1711617215

Especializadas según le faculta el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 183. **1.3.-** La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de lo previsto en la segunda parte del artículo 185 numeral 1 del COFJ. **1.4.-** Luego del sorteo de ley correspondiente, realizado el 22 de enero de 2024, a las 16h34 (fj. 10 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Rosana Morales Ordóñez y Gustavo Durango Vela, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través de acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional encargado y por ende, la ponencia de la presente causa; asimismo, mediante acta de sorteo de 19 de agosto de 2024, a las 14h30, se encargó al Ab. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional Temporal, el despacho de la Dra. Rosana Morales Ordóñez, del 20 al 23 de agosto de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal asignado a esta causa es el conformado por: doctor Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; doctor Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, abogado Juan Francisco Martínez Castillo, Juez Nacional Encargado, quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día 21 de agosto de 2024, a las 16h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1. Objeto de la controversia.- Conforme lo resuelto en la audiencia preliminar, el Tribunal fijó como objeto de la controversia: *ª Determinar la validez y legalidad de la resolución No. SENAE-DDG-2021-0209-RE emitida el 10 de mayo de 2021 por el director distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, que declara sin lugar el reclamo administrativo de impugnación deducido por el actor en contra de la resolución sancionatoria No. SENAE-JREG-2020-0041-RE de 30 de octubre de 2020, atendiendo al efecto las alegaciones y excepciones formuladas por las partes procesalesº*. **3.2. Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª rechazar la demanda deducida por el señor Pablo Antonio Ontaneda Andrade por sus propios y personales derechos, y se*

ratifica la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado la resolución No. SENAE-DDG-2021-0209- RE de 10 de mayo de 2021, emitida por el Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, así como su antecedente la resolución No. SENAE-JREG 2020-0041-RE de 30 de octubre de 2020 emitida por el jefe de Regímenes Especiales Gyem del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y la liquidación de pago emitida en consecuencia". **3.3.- Recurso de casación.-** Mediante escrito de fecha 16 de agosto de 2022, 17h23, la procuradora judicial del señor Pablo Antonio Ontaneda Andrade interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación de los artículos 7 literal c) y artículo 17 literales g) y m) de la Decisión 778 de la CAN, del artículo 104 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción; y, del artículo 139 del Código Tributario, que conllevaron a la aplicación indebida del literal f) del artículo 218 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. Así también por el vicio de errónea interpretación del artículo 114 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 25 de agosto de 2022, las 16h29, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. **3.5.- Admisión**.- En auto 14 de noviembre de 2023, el doctor Fernando Antonio Cohn Zurita en su calidad de Conjuez de la Sala admitió a trámite el recurso de casación interpuesto en los siguientes términos: *"(...) bajo la causal quinta, explica los cargos de falta de aplicación de los arts. 7.c y 17 literales g y m de la Decisión 778 de la Comunidad Andina, 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI y 139 del Código Tributario, (...). La parte recurrente sostiene que la falta de aplicación de los preceptos antes referidos conllevó a la aplicación indebida del literal f del art. 218 del COPCI. 8. Por otra parte, bajo la misma causal, el casacionista explica el cargo de errónea interpretación del art. 114 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI,".* (fs. 7 vuelta expediente de casación).

4. Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. El casacionista para fundamentar su recurso respecto del vicio de falta de aplicación argumenta que de la sentencia recurrida se evidencia que a criterio del Tribunal A quo la controversia obedece a una sanción por contravención al haberse incumplido el plazo máximo de permanencia de un régimen aduanero, en virtud de lo cual, la facultad sancionadora le corresponde a los Directores Distritales del SENAE, más no al Director General de la misma institución, por no tratarse de una rectificación de tributos derivada de un proceso de determinación tributaria. No obstante, según lo señala el literal c) del Art. 7 de la Decisión 778 de la

CAN le correspondía a las Unidades de Control Posterior por haberse efectuado el levante de las mercancías, pues la norma establece que el control posterior es el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero, razones por la cuales la referida norma debía ser aplicada para la resolución de la presente causa. (fs. 412 expediente casación). **4.2.-** Además aduce que el proceso a seguir sería el de un control posterior, así argumentan que el literal m) del Art. 17 de la Decisión 778 de la CAN, la cual establece que le corresponden a las Unidades de Control Posterior el verificar la terminación oportuna y conforme a la ley de los regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, ya que el vencimiento del plazo del régimen dio paso a la SENAE para la imposición de una sanción por contravención. Por tanto, el verificar su terminación oportuna no le correspondía a la Unidades de Regímenes Especiales o Procesos Aduaneros delegadas por el Director Distrital, sino a las Unidades de Control Posterior delegadas por el Director General. Así mismo, respecto a la sanción por contravención impuesta, señalan que el formular propuestas de sanción tras haberse verificado posibles infracciones resultantes del control efectuado le correspondía a las Unidades de Control Posterior así lo señala la normativa supranacional en el literal g) del Art. 17 de la Decisión 778 de la CAN, indicando que la sanción obedeció a un informe emitido por la Jefatura de Regímenes Especiales más no por las Unidades de Control Posterior. (fs. 412 vuelta expediente casación). **4.3.-** Respecto al tipo de control que debe seguirse una vez efectuado el levante de las mercancías o luego de haberse verificado el vencimiento del régimen, se menciona que el artículo 104 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción, hace referencia a que le correspondía a las Unidades de Control Posterior cualquier tipo de verificación. Argumentando que respecto de la sanción, en la liquidación de multa impuesta dentro del presente caso se obvió aplicar el correcto procedimiento de control establecido para un control posterior, emitiéndo una liquidación de multa sin haberse seguido con el procedimiento legalmente establecido para el efecto. (fs. 412 vuelta y 413 expediente casación). **4.4.-** En virtud de todo lo expuesto, para el recurrente queda claro que el control, así como la verificación de la terminación oportuna de un régimen suspensivo de tributos le corresponde a las Unidades de Control Posterior. Desde el punto de vista del recurrente el antecedente del acto administrativo impugnado se emitió obviando las normas de procedimiento legalmente establecidas para el caso, y consecuentemente se emitió por autoridad incompetente, atribuyendo a los numerales 1 y 2 del Art. 139 del Código Tributario, razones legales suficientes para que estos hayan sido aplicados para resolver el presente caso, pues una vez efectuado el levante de las mercancías, la verificación de las declaraciones aduaneras así como las propuestas de sanción, le corresponde a las unidades de control posterior por delegación del Director General del SENAE conferida mediante resolución SENAE-SENAE-2017-0587-RE de fecha 19 de octubre de 2017. (fs. 413 vuelta expediente casación). **4.5.-** Concluyendo de esta manera que la falta de aplicación del Art. 7 literal c) y Art. 17

literales g) y m) de la Decisión 778 de la CAN, así como del Art. 104 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de Producción y del Art. 139 del Código Tributario, conllevó a que se concluya que el procedimiento aplicado no correspondía al de un control posterior, sino que correspondía a las facultades y competencias del Director Distrital del SENAE sobre un control concurrente.(fs. 415 expediente casación). **4.6.-** Sobre el vicio de aplicación indebida, el casacionista señala que el procedimiento previo a la imposición de la sanción no formaba parte de las facultades y competencias del Director Distrital del SENAE a través de sus delegados, pues claramente la verificación del cumplimiento oportuno del régimen así como cualquier otra acción posterior a su vencimiento le correspondía al Director General del SENAE a través de sus delegados en las Unidades de Control Posterior. (fs. 414 vlta. expediente casación). **4.7.-** Finalmente, en referencia al vicio de errónea interpretación del Art. 114 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción, haciendo énfasis en que la multa impuesta por SENAE sería nula por haberse emitido bajo un errado procedimiento de control, sobre el cual ejercía la competencia el Director General del SENAE más no el Director Distrital, esto por cuanto a partir del levante de las mercancías o desde que se ha verificado la finalización del régimen aduanero, el procedimiento de verificación posterior le corresponde al Director General del SENAE al tenor de lo que señala el Art. 114 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de Producción. De lo expuesto, se determina la errónea interpretación de la ley, ya que el Tribunal A quo analiza y aplica el sentido de la ley únicamente basado en lo concerniente a la competencia que ejerce el Director General sobre la Rectificación de Tributos por determinación tributaria, más se ha obviado considerar que el alcance de la referida norma también abarca la competencia de la referida Autoridad sobre los procesos de verificación posterior de las declaraciones aduaneras. (fs. 415 vuelta y 416 vuelta expediente casación). **4.8.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación alguna al recurso.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por el recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación de los artículos 7 literal c); 17 literales g) y m) de la Decisión 778 de la CAN; 104 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción, Comercio e Inversiones o del artículo 139 del Código Tributario, que condujeron a la aplicación indebida del literal f) del artículo 218 del COPCI; o, por errónea interpretación del artículo 114 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción, Comercio e Inversiones.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido por el Conjuez de la Sala, considera, que si bien el recurrente acusa de los vicios de falta de aplicación, aplicación indebida y errónea interpretación a varias normas de derecho sustantivo que se enuncian más adelante, se procederá a analizar los vicios propuestos conjuntamente, en tanto dicen relación a la competencia de la autoridad aduanera en procesos sancionatorios o de control posterior y en virtud de que los argumentos del recurrente están encaminados justamente a contradecir dicha competencia, en los siguientes términos:

6.2.- Caso quinto.- El caso quinto del artículo 268 del COGEP ocurre *"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."*. 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] **6.2.1.** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Decisión No. 778 de la CAN.- Artículo 7.-** *"El control aduanero podrá realizarse en las fases siguientes: c) Control posterior: el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero."*. **Artículo 17**.- "*Corresponde a las unidades de control posterior: (...)* ***g)*** *Formular las propuestas de sanción resultante de las infracciones detectadas durante el control posterior;* ***m)*** *Verificar la terminación oportuna y conforme a la ley de los regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos."*. **b) Artículo 104 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de la Producción.-** *"Control Posterior.- Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero. En casos en los que se ejecuten acciones de control posterior, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior o desde el día siguiente del vencimiento del plazo del régimen especial autorizado. Dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de notificación de inicio del proceso respectivo, con la emisión del informe*

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

definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, el control posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación. Los resultados del control posterior se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras, de acuerdo a las normas que para el efecto establezca el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá efectuar este control sin que se necesite una autorización judicial alguna para dicho fin, a cualquier operador de comercio exterior vinculado directa o indirectamente al tráfico internacional de mercancías objeto del control, y a cualquier otra persona que esté en posesión de mercancías, disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas al control aduanero. También podrá examinar y requerir información contable,operaciones bancarias, documentos, archivos, soportes magnéticos, datos informáticos y cualquier otra información relacionada con dichas mercancías. Asimismo, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá requerir de los operadores de comercio exterior y/o cualquier persona vinculada directa o indirectamente con el objeto del control, cualquier información necesaria, inclusive podrán convocárselos a participar en audiencias administrativas para el esclarecimiento de los hechos motivo de auditoría, así como notificarlos para la práctica de dichas diligencias. Si como resultado del control posterior se verificasen circunstancias que hicieran suponer cometimiento de infracción aduanera, se estará a las sanciones y procedimientos contemplados para el efecto en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación y/o investigación, deberá notificar al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que éste en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones y/o documentación de soporte de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo o rectificación de tributos, de ser el caso. Dichos resultados e informes deberán ser notificados a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de verificación y/o investigación, así como a las unidades administrativas que deban cumplir las acciones que corresponda.º. **c) Artículo 139 del Código Tributario -** *ª 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.º.*

6.3. La **aplicación indebida** se produce *(¼) cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª (¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica: porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecerse equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º*.[3] **6.3.1.** La norma señalada como infringida es: **a)** Artículo 218 literal f) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones: *ª Competencias de las Direcciones Distritales.- La servidora o el servidor a cargo de las direcciones distritales tendrá las siguientes atribuciones: (...) f) Sancionar de acuerdo a este Código los casos de contravención y faltas reglamentarias¼º*.

6.4.- La **errónea interpretación** *ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidad.º*.[4] **6.4.1.** La norma señalada como infringida es: **a)** Artículo 114 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código de Producción.- *ª La rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina la diferencia de tributos respecto a los efectivamente cancelados, a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria o de la administración, como posible resultante del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras. Las Declaraciones Aduaneras que sean sometidas a la verificación posterior que deriven en rectificación de tributos, serán seleccionadas a través del sistema de perfiles de riesgo, estudios de comportamiento sectorial, u otros mecanismos conforme a las políticas internas debidamente establecidas. Cuando la rectificación de tributos fuere favorable al sujeto pasivo, el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, notificará al Director Distrital competente por el cual se produjo la importación, para que en un término no mayor a 5 días emita la correspondiente nota de crédito. Si la rectificación de tributos resultare a favor de la Administración, y esta se encontrare firme y ejecutoriada, el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, notificará al Director Distrital competente por el cual*

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

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

se produjo la importación, para que ejerza la acción coactiva.º .

6.5.- El casacionista para fundamentar su recurso se refiere al considerando 8.3.1 del fallo impugnado, que abarca: *ª Respecto de la nulidad por falta de competencia de la autoridad tributaria y nulidad por violación del debido proceso y derecho a la defensa.º ,* y orienta su acusación a demostrar que la competencia de la autoridad tributaria aduanera en este caso no era del Director Distrital, pues al tratarse de un proceso de control posterior, la competencia le corresondía al Director General. Así, señala que los jueces distritales no han considerado que el control del régimen en estudio le correspondía a las Unidades de Control Posterior por haberse efectuado el levante de las mercaderías, acusando la falta de aplicación del artículo 7 y 17 numerales g) y m) de la Decisión No. 778 de la CAN. Continúa señalando que respecto al tipo de control había que observar lo dispuesto en el artículo 104 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera en virtud de que es un hecho indiscutible que el vencimiento del régimen se configuró, por lo que insiste en que el objeto de la controversia le correspondía a las Unidades de Control Posterior. En resumen, el recurrente asegura que el procedimiento que se instauró corresponde a uno de control posterior por lo que la competencia le correspondía al Director General del SENAE o su delegado.

6.5.1.- Esta Sala especializada hace una reflexión necesaria, es que en la especie se trata del caso quinto del artículo 268 del COGEP, que contiene errores *in judicando*, donde se parte de los hechos probados, sin que sea pertinente realizar valoración de la prueba. Así, se observa que el juzgador de instancia estableció que la resolución impugnada en esta causa es la No. SENAE-DDG-2021-0209-RE emitida el 10 de mayo de 2021 por el director distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador que niega el reclamo administrativo interpuesto en contra de la Resolución No. SENAE-JREG-0041-RE, emitida por el jefe de Procesos Aduaneros Regímenes Especiales GYEM y la liquidación número 41310994 de 30 de octubre de 2020, por la que se le impuso una multa por contravención que asciende a USD. 14.800,00 en aplicación de los artículos 190 literal j) y 191 literal e) del COPCI. Además, en el considerando 8.2., expresamente determina: *ª Es pertinente establecer que no es controvertido, y así lo ha reconocido expresamente la parte actora, que se produjo el efectivo incumplimiento del plazo del régimen de depósito aduanero (70) al que fueron declaradas las mercancías importadas al amparo de la DAI con refrendo 028-2019-70-00404096, cuya fecha máxima de régimen venció el 5 de septiembre de 2020º* . El Tribunal Distrital analiza las acusaciones del actor respecto de que la sanción impuesta deviene del ejercicio de control posterior de las mercancías importadas y determina que en el caso se discute la procedencia o no de la sanción por una

contravención impuesta por el incumplimiento del plazo de permanencia de las mercancías importadas al régimen de depósito aduanero, por lo que concluye que dicha sanción obedece al ejercicio de la facultad sancionadora de la administración aduanera, en tal virtud, en aplicación del artículo 218 literal f) del COPCI determina que la autoridad competente para sancionar las contravenciones por ©ncumplimiento de plazos en regímenes especiales© es el el Director Distrital. Finalmente, el juzgador de instancia afirma que la administración Aduanera no ejerció su facultad determinadora conforme lo prevé el artículo 114 del Reglamento al COPCI, sino que ejerció su facultad sancionadora, criterio con el cual concuerda esta Sala especializada conforme ya se ha pronunciado[5], pues confrontado lo resuelto por el Tribunal de instancia con los argumentos vertidos por el recurrente, se advierte que no se configura la falta de competencia, en tanto, ha quedado establecido que el presente caso corresponde a una sanción impuesta en un procedimiento sancionatorio (derivada del ejercicio del ius puniendi del Estado) por contravención conforme las competencias previstas en el artículo 218, literal f) del COPCI. En tal sentido, se observa que no se han configurado los vicios alegados y por tanto, no procede la causal y se la rechaza.

7.- Decisión

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

7.2.- NO CASAR el fallo impugnado dictado el 8 de julio de 2022, las 13h40, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2021-00358.

7.3.- Actúe la doctora Ligia Marisol Mediavilla como Secretaria Encargada de la Sala Especializada

5 Resolución del recurso de casación No. 01501-2017-00078, de 20 de agosto del 2021, las 13h04: *"iv. Del texto de la sentencia, transcrito en su parte pertinente, se advierte que el Tribunal juzgador realiza el análisis respectivo para determinar que el funcionario de la Administración autor del acto impugnado, es el competente para conocer y resolver la resolución objeto de la impugnación, sin que se encuentre justificación para que se realice el análisis de la diferencia que pretende el recurrente respecto a las fases de control aduanero, puesto que el control es independiente del régimen sancionatorio y en el caso se cuestiona una resolución sancionatoria cuya atribución está expresamente prevista en el artículo 218, f) del COPCI, no un procedimiento de control; Consiguientemente el cuestionamiento no procede y se lo rechaza.".*

de lo Contencioso Tributario, en virtud de la acción de personal vigente.

7.4.- Sin costas.

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

GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

JUEZ NACIONAL (E) (PONENTE) (E)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL

MARTINEZ CASTILLO JUAN FRANCISCO

CONJUEZ NACIONAL (E)

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



Mgs. Jaqueline Vargas Camacho
DIRECTORA (E)

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

www.registroficial.gob.ec

MG/FA

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

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

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